

AGNALDO ALVES

**UMA CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DO USO DOS MÉTODOS
U\$ GAAP FAZ 52 E FASB
ENFOQUE PARA O MERCADO DOS EUA**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como pré-requisito para obtenção do título de MBA - Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Blênio César Severo Peixe

**CURITIBA
2006**

ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (*)
APB/AICPA	Accounting Principles Board Opinion (*)
ARB/AICPA	Accounting Research Bulletin (*)
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
Delib.	Deliberação
FAS	Financial Accounting Standards (*)
FASB	Financial Accounting Standards Board (*)
FIFO	First-in, first-out – Primeiro a entrar, primeiro a sair
IAS	International Accounting Standard (*)
IBRACON	Instituto Brasileiro de Contadores
Instr.	Instrução
Lei nº 6404/76	Lei das Sociedades Anônimas
LIFO	Last-in, first-out – Último a entrar, primeiro a sair
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NPC	Normas e Procedimentos de Contabilidade
PO	Parecer de Orientação
Pron.	Pronunciamento
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards (*)

(*) Termos técnicos da língua Inglesa ainda sem tradução fidedigna ao idioma Português no Brasil.

RESUMO

ALVES, AGNALDO. UMA CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DO USO DOS MÉTODOS U\$ GAAP FAZ 52 E FASB ENFOQUE PARA O MERCADO DOS EUA. A

Contabilidade sempre busca formas de melhor espelhar o verdadeiro valor patrimonial das empresas, pois esta é a razão da existência da própria contabilidade e o foco no estudo das mutações do Patrimônio é a razão da existência das empresas. A essência da contabilidade em moeda forte é: todos os valores das demonstrações financeiras devem ser divulgados em moeda de poder de compra na data de encerramento do último exercício social. De forma análoga, outra necessidade das análises é quando se estuda, na área de negócios, a apresentação de relatórios financeiros de empresas localizadas no Brasil a investidores no exterior. Para estes casos nos valem os métodos U\$ GAAP FAZ 52 E FASB. As demonstrações são preparadas e apresentadas a usuários externos por muitas empresas no mundo inteiro. Embora tais demonstrações contábeis possam parecer semelhantes de um país para outro, existem diferenças que provavelmente resultam da variedade de circunstâncias sociais, econômicas e legais e também porque diferentes países adotam normas contábeis que atendam as suas necessidades, segundo o entendimento de cada um. *“Conversão é o processo através do qual quantias determinadas em uma moeda são expressas em termos de outra moeda”*. (FIECAFI, 1991:599). A determinação da taxa de câmbio a ser utilizada no processo de conversão e o tratamento a ser dispensado aos ganhos ou perdas surgidos do processo se destaca como problemas principais no tocante à conversão de demonstrações financeiras. Existem vários métodos possíveis de serem aplicados para conversão de demonstrações financeiras, assim como vários métodos para converter demonstrações contábeis, que se expressam na moeda de um país para a moeda de outro. A opinião do IBRACON, contida no parágrafo 27 do Pronunciamento, é no sentido de que o método utilizado produza a apuração de demonstrações contábeis em nossa moeda, refletindo adequadamente sua posição patrimonial e financeira e os resultados de suas operações de acordo com os princípios contábeis vigentes em nossos países e com aplicação uniforme entre os exercícios. Ativos e passivos monetários são aqueles cujos valores são fixados em forma de unidade monetária (caixa e bancos, duplicatas a receber, fornecedores, contas a pagar, impostos a recolher, etc). *“Ativos e passivos não monetários são todos aqueles que possuem um valor intrínseco ou econômico, tais como: estoque, despesas antecipadas, adiantamento a fornecedores para aquisição de estoque e imobilizado, ativo permanente (investimento, imobilizado e diferido) adiantamentos recebidos de clientes, resultados de exercícios futuros e patrimônio líquido (capital social e lucros acumulados)”*. (IBRACON, 1997:84). As normas discorrem sobre a apresentação de três demonstrações indispensáveis: - o balanço patrimonial; - a demonstração de resultado e - a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados.

ÍNDICE

ABREVIATURAS E SIGLAS	I
RESUMO.....	II
1INTRODUÇÃO	1
2PROBLEMA OU QUESTÃO DE PESQUISA.....	2
2.1A NECESSIDADE DE CONVERSÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	2
2.1.1TIPOS DE MOEDA.....	3
2.1.1.2MOEDA LOCAL.....	3
2.1.1.3MOEDA FUNCIONAL.....	3
2.1.1.4A MOEDA FUNCIONAL PODE SER.....	3
2.1.2DIFERENÇAS ENTRE MOEDA FORTE E MOEDA FRACA.....	4
2.2AMBIENTES ECONOMICOS.....	6
2.2.1COMVERSÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS NO BRASIL... 7	7
2.2.2QUANTO AS DETERMINAÇÕES LEGAIS.....	8
2.2.3REPRESENTANTES DAS DETERMINAÇÕES LEGAIS NO BRASIL... 9	9
2.2.4REPRESENTANTES DAS DETERMINAÇÕES LEGAIS NA ARGENTINA.....	9
2.2.5REPRESENTANTES DAS DETERMINAÇÕES LEGAIS NO PARAGUAI.....	9
2.2.6REPRESENTANTES DAS DETERMINAÇÕES LEGAIS NO URUGUAI.....	10
2.2.7FUNÇÃO DAS INFORMAÇÕES GERADAS PELA CONTABILIDADE NUMA ENTIDADE.....	10
3 DIFERENÇAS ENTRE OS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS NACIONAIS E OS INTERNACIONAIS NUMA ENTIDADE.....	11
4 METODOS DE CONVERSÃO.....	13
4.1METODO DE CONVERSÃO PELO FASB.....	13
4.1.1EXIGÊNCIAS DO FASB 52.....	13
4.1.2OUTRAS RECOMENDAÇÕES DO FASB 52.....	14
4.1.3OBRIGATORIEDADE DE APLICAÇÃO DO FASB 52.....	14
4.2METODO DE CONVERSÃO PELO IASC.....	15
4.2.1COMPARAÇÕES ENTRE PRÁTICAS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS (IAS), DOS EUA E BRASIL.....	15
4.2.1.1COMPARAÇÕES ENTRE PRÁTICAS CONTÁBEIS.....	15
4.2.1.2CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	41
4.2.1.3SELEÇÃO E USO DO ÍNDICE GERAL DE PREÇOS.....	41
4.2.1.4ECONOMIAS QUE DEIXAM DE SER HIPERIMFLACIONÁRIAS.....	41
4.3METODO DE CONVERSÃO SEGUNDO O IBRACON.....	42
4.3.1METODO DA TAXA CORRENTE.....	42
4.3.2METODO DA TAXA HISTÓRICA (TEMPORAL).....	43
4.3.3METODO DA CORREÇÃO MONETÁRIA.....	43
4.3.4A CORREÇÃO MONETÁRIA PELA LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA.....	44
4.3.5METODO DA CORREÇÃO MONETÁRIA INTEGRAL.....	44

4.3.6CORREÇÃO MONETÁRIA PELA LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA.....	44
4.3.7CORREÇÃO MONETÁRIA INTEGRAL.....	44
5METODO DA PESQUISA.....	45
5.1ANÁLISE DA PESQUISA.....	45
5.2METODO PROPOSTO.....	46
5.3OBJETIVOS DA CONVERSÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS.....	46
5.4CONVERSÃO PARA “MOEDA FUNCIONAL”.....	46
5.5A FORMA DE CONVERSÃO DO BALANÇO OBEDECE AOS SEGUINTE CRITÉRIOS.....	47
5.5.1TAXA CORRENTE.....	47
5.5.2TAXA HISTÓRICA.....	47
5.5.3QUANTO A DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO, AS TAXAS A SEREM UTILIZADAS SÃO AS SEGUINTE.....	48
5.5.4CRITÉRIOS MAIS USADOS PARA TRADUÇÃO ITENS NÃO MONETÁRIOS.....	48
5.5.5PROCEDIMENTOS PARA CONVERSÃO.....	50
5.5.6EXEMPLOS SIMPLIFICADOS DE CONVERSÃO.....	51
5.5.6.1EXEMPLO DE CONVERSÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS.....	51
5.5.7CASO PRÁTICO.....	56
5.5.8DEFINIÇÃO GRÁFICA DA MECÂNICA DA CONVERSÃO.....	60
6CONCLUSÕES.....	61
7REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	63
8ANEXOS.....	64
8.1RESUMO DAS NORMAS IASC.....	65
8.2NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE.....	86
8.3COMPARAÇÕES ENTRE PRÁTICAS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS (IAS), DOS EUA E DO BRASIL.....	93
8.4ANÁLISE DA CONFORMIDADE ENTRE AS NORMAS.....	111
8.5ANÁLISE DA CONFORMIDADE ENTRE AS DIRECTIVAS EUROPÉIAS.....	113
8.6ANÁLISE DA CONFORMIDADE ENTRE AS NORMAS IAS 37 E AS DIRECTIVAS EUROPÉIAS.....	115
8.7ANÁLISE DA CONFORMIDADE ENTRE AS NORMAS IAS 38 E AS DIRECTIVAS EUROPÉIAS.....	118
8.8ANÁLISE DA CONFORMIDADE ENTRE AS NORMAS IAS 22 E AS DIRECTIVAS EUROPÉIAS.....	120
8.9ANÁLISE DA CONFORMIDADE ENTRE AS NORMAS IAS 16 E AS DIRECTIVAS EUROPÉIAS.....	121
8.10ANÁLISE DA CONFORMIDADE ENTRE AS NORMAS IAS 28 E AS DIRECTIVAS EUROPÉIAS.....	122
8.11ANÁLISE DA CONFORMIDADE ENTRE AS NORMAS IAS 31 E AS DIRECTIVAS EUROPÉIAS.....	123
8.12NORMAS DE CONTABILIDADE INTERNACIONAL (NCI).....	124
8.13DIRETIVAS CONTABILÍSTICAS EUROPÉIAS.....	178

1. INTRODUÇÃO

A Contabilidade sempre busca formas de melhor espelhar o verdadeiro valor patrimonial das empresas, pois esta é a razão da existência da própria contabilidade e o foco no estudo das mutações do Patrimônio é a razão da existência das empresas.

“A perda do poder aquisitivo da moeda é um fenômeno recente e bastante conhecido no Brasil, que ao longo dos anos desenvolveu mecanismos de convivência com a inflação” (Filho 1999:33).

Economias com alta inflação geram a perda do padrão de preços e por consequência a impossibilidade de se comparar valores entre economias fortes e fracas. Os preços praticados são muito voláteis, não existe memória de cálculo prática para avaliar a relatividade entre os valores dos diversos bens negociados.

Na época da alta inflação no Brasil, para se analisar valores ao longo do tempo recorria-se a índices econômicos que representassem alguma forma de comparabilidade.

De forma análoga, outra necessidade das análises é quando se estuda, na área de negócios, a apresentação de relatórios financeiros de empresas localizadas no Brasil a investidores no exterior.

Nestes casos, têm-se unidades monetárias distintas, com taxas de correção cambial não necessariamente dependentes sendo necessário um instrumento que seja o reflexo fiel dos negócios na outra moeda e que atenuie as disfunções características que possam aparecer entre estas moedas.

Para estes casos nos valem os métodos U\$ GAAP FAZ 52 E FASB.

As recomendações do FASB 52 aplicam-se somente para transações em moedas estrangeiras e para relatórios financeiros em outras moedas.

Outras recomendações do FASB 52 são:

- Na data que a transação é reconhecida, cada ativo, passivo, receita, despesas, ganhos ou perdas originadas de transações devem ser medidas e registradas pela moeda funcional da entidade registrada, através da taxa de conversão efetiva naquela data.
- A cada balanço, registros que estejam denominados em outra moeda que a moeda funcional deve ser ajustada para refletir a taxa corrente.

A aplicação do FAS 52 é obrigatória para conversão de demonstrações contábeis, preparadas de acordo com os princípios contábeis norte-americanos (USGAAP), que serão incluídas nas demonstrações contábeis norte-americanas por meio de:

- Consolidação (matriz mais subsidiárias);
- Combinação (fusão de duas ou mais empresas);
- Avaliação de investimento pelo método da equivalência patrimonial (coligadas).

Quando o objetivo da conversão das demonstrações contábeis é a obtenção de recursos no exterior ou para apresentação a investidores, não há obrigatoriedade de aplicação dos procedimentos de conversão previsto no FAS 52, a menos que haja exigência específica do credor ou investidor.

Mesmo não sendo obrigadas, muitas empresas de diversos países adotam o FAS 52, por ser uma metodologia aceita mundialmente.

“Algumas empresas japonesas, por exemplo, convertem as demonstrações contábeis em moeda do país em que as subsidiárias estão instaladas para a moeda americana de acordo com o FAS 52 e depois convertem para a moeda japonesa de acordo com os próprios critérios. Dessa forma, obtêm demonstrações comparáveis com outras concorrentes não japonesas”. (Perez Jr., 1998:31).

Alguns países, como a Inglaterra e até mesmo o Brasil, possuem critérios próprios que, entretanto, não diferem muito dos critérios do FAS 52.

2. PROBLEMA OU QUESTÃO DE PESQUISA

2.1 A NECESSIDADE DE CONVERSÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A evolução do mundo tem levado os países a se defrontarem com novos desafios a cada dia, a expansão das fronteiras internacionais levou a necessidade da prática de uma nova linguagem, diferente da idiomática, que é a linguagem das moedas entre os diversos países, com aspectos derivados do comércio internacional.

Destacando os efeitos diretos das economias com baixas ou altas taxas de inflação na representação dos investimentos feitos por empresas, quando estes são representados através dos demonstrativos contábeis.

Como consequência das disparidades que as economias inflacionárias podem gerar nestes relatórios, é necessário impor aspectos relativos à busca pelos diversos

órgãos normativos para uma melhor prática contábil que atenda as necessidades da empresa, bem como os princípios que orientam estas práticas.

2.1.1 TIPOS DE MOEDA

A existência de várias economias associadas aos valores monetários ao longo do tempo gerou os seguintes conceitos para a moeda:

2.1.1.2 MOEDA LOCAL

- Moeda do país em que a subsidiária está situada. Em nosso caso, a moeda local é o Real.

2.1.1.3 MOEDA FUNCIONAL

- É a moeda aplicada para fins de relatórios. A moeda funcional mais utilizada é o dólar norte-americano, por ser esta a moeda mais utilizada no mundo.

Os valores das demonstrações financeiras são convertidos à moeda funcional usando o processo de conversão adotado pelo país de origem da controladora.

2.1.1.4 A MOEDA FUNCIONAL PODE SER

- A moeda do país em que a entidade estrangeira está baseada (moeda local).
- Dólar ou a moeda de um outro país estrangeiro.

Moeda estrangeira:

- Moeda diferente da moeda local e da funcional. Por exemplo: uma subsidiária brasileira obtém empréstimos de um banco inglês e tem a Libra como moeda da operação. Neste caso, a Libra será a moeda estrangeira.

Moeda da matriz:

- Moeda do país em que a matriz está instalada. Quando se trata de FASB, a matriz estará instalada nos EUA cuja moeda é o Dólar.

Moeda de relatório:

- Moeda em que as demonstrações contábeis serão apresentadas.

A moeda funcional é a moeda local do país na qual a entidade está domiciliada.

- Moeda estrangeira: Moeda diferente da moeda local e da funcional.

Exemplo: uma subsidiária brasileira obtém empréstimos de um banco Norte Americano e tem o Dólar (EUA) como moeda da operação. Neste caso, o Dólar (EUA) é a moeda estrangeira.

- Moeda da matriz. Moeda do país em que a matriz está instalada.

Quando se trata de FASB, a matriz estará instalada nos EUA cuja moeda é o Dólar (EUA).

- Moeda de relatório. Moeda em que as demonstrações contábeis irão ser apresentadas.

2.1.2 DIFERENÇAS ENTRE MOEDA FORTE E MOEDA FRACA

Conforme Haried (1999:560), *“A taxa de inflação entre dois países é um fator importante que contribui nas taxas de conversão. Geralmente, a moeda de um país que esteja sob alta inflação perderá força”*.

Haried comenta *“Existe um consenso que a moeda de um país sujeito a altas taxas inflacionárias perdeu a sua utilidade no tocante ao registro do valor e não pode ser entendida como uma unidade de medida funcional. Ou seja, não ser uma medida funcional e não ter força são características de uma moeda fraca”*.

Sendo assim, moeda forte é o valor estável ao longo do tempo, sem os reflexos de uma instabilidade econômica ou da desvalorização influenciada pela inflação. A

estrutura de mensuração da contabilidade é baseada no princípio contábil denominador comum monetário. A avaliação dos fatos registrados pela contabilidade em unidades monetárias é muito importante para demonstrar e homogeneizar os diversos itens do patrimônio das entidades.

Quanto à incorporação de bens, direitos e obrigações em valores, a contabilidade, tal qual ocorre com todos os setores, sofre com o problema da inflação, e é assim que a variação no poder aquisitivo gera grandes distorções nas demonstrações financeiras.

Em economias altamente inflacionárias, é como se, em numa única demonstração financeira, estivéssemos apresentando mais do que uma unidade monetária, ou seja, uma unidade monetária no passado, representando valores cumulativos que perderam a expressão de valor no decorrer do tempo. Outra do presente, representando principalmente os direitos e obrigações imediatas ou com valores atualizados; e outra do futuro, referente a direitos e obrigações que irão vencer no futuro e que normalmente sofrem efeito dos juros e inflação prevista.

Ocorrendo a completa perda de comparabilidade entre as demonstrações financeiras de um ano para outro. Os contadores e administradores, das entidades de classes e órgãos reguladores têm procurado encontrar soluções para eliminar os efeitos da inflação nas demonstrações financeiras. Nas nações com investimentos em países que apresentam problemas de inflação, visando consolidação das demonstrações ou avaliar desempenhos, também se procura uma solução. Há um interesse e necessidade em tratar-se contabilmente, demonstrações financeiras preparadas no exterior, o problema, é a necessidade de converter essas demonstrações para outra moeda seguindo critérios contábeis que apresentem uniformidade com os praticados pelo país de origem dos investimentos.

“A eliminação do efeito inflacionário nas demonstrações financeiras permite ao administrador ou ao empresário examinar com maior precisão a eficiência do processo gerencial”. (Almeida. 1997:152)

Em economias inflacionárias, se não seguirmos um mecanismo de adequação dos valores apresentados, teremos em uma única demonstração financeira mais que uma unidade monetária. A opção por uma moeda que melhor expresse os valores de uma economia ao longo do tempo depende de inúmeros fatores, neste século, por exemplo, são consideradas moedas fortes: o dólar norte-americano, a libra esterlina, o marco alemão, o franco suíço, o iene japonês entre os mais representativos. No caso das empresas mundiais incluindo-se as brasileiras (seja como investidoras, investidas e multinacionais), o dólar apresenta a vantagem adicional de ser uma moeda aceita e usada referencialmente nos negócios feitos em todo o planeta.

“A escolha da moeda forte depende de vários fatores como a nacionalidade da empresa, a moeda com a qual a empresa realiza a maioria das suas transações com o exterior, e outros fatores”. (Campos Filho, 1999:35).

2.2 AMBIENTES ECONÔMICOS

Com a globalização e envolvimento de empresas nas transações com empresas de outros países, os contadores precisam estar familiarizados para desdobramentos acarretados por outras moedas nos negócios da empresa.

“A expansão dos negócios internacionais afeta substancialmente os contadores em função dos diversos sistemas monetários existentes no mundo”. (Haried 1994:521).

Empreendimentos em outros países criam necessidade em pesquisar e adotar procedimentos para conversões e o reconhecimento dos investimentos e para muitos, a consolidação de balanços via moeda vigente no país onde esta a matriz da companhia.

Nos EUA, tais procedimentos foram estabelecidos em 1975 através do FASB 8.

Para outros países em 1983, através do IAS 21 foram estabelecidos procedimentos de conversão.

Entretanto, alguns países apresentavam altas taxas inflacionárias, distorcendo os valores apurados por conversão em moeda estrangeira. E em razão disto institutos que haviam emitido pronunciamentos viram-se obrigados a estabelecer parâmetros para essas economias hiperinflacionárias.

Emitiram-se assim os seguintes pronunciamentos:

- FASB de número 52 em 1981.
- IASC número 29 em 1989.

Visando distinguir através destes pronunciamentos, economias estáveis de economias hiperinflacionárias:

- Economia Inflacionaria, a que apresente, alta taxa inflacionaria, com taxas percentuais acima de 100% ou mais, acumulados em período acima de três anos.
- Economias estáveis, as que acumulam, nos últimos três anos, taxas inferiores a 100%.

2.2.1 CONVERSÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS NO BRASIL

A legislação brasileira, a exemplo da de outros países, se esforça em considerar os efeitos em relação ao valor do patrimônio das empresas, atenta aos interesses e efeitos tributários.

A hiper inflação brasileira, que ocorreu até meados da década de 90, obrigou o desenvolvimento de uma metodologia de correção monetária para devolver às demonstrações contábeis, a capacidade informativa que era comprometida pelos altos índices inflacionários.

Em razão deste fato, ocorreu grande avanço nas pesquisas e na implementação da Contabilidade em Moeda Constante, conhecida no Brasil como "Correção Monetária Integral". Esta metodologia, inicialmente implantada nas companhias abertas, expandiu-se para muitas outras empresas, em função da necessidade de adequação dos valores demonstrados pela contabilidade nas Demonstrações Contábeis.

Historicamente, até 1964, a Contabilidade era efetuada como se não existisse inflação a não ser por algumas legislações de aplicação facultativa.

A partir da Lei n.º 4.357 de 16/07/1964, as empresas foram obrigadas a efetuar a correção monetária do valor original dos bens do ativo imobilizado e dos investimentos permanentes em outras empresas. O reconhecimento da perda de poder aquisitivo em nossa moeda pela Contabilidade passou a ser presente, mesmo que em forma discreta. Com a Lei sobre Reserva de manutenção do Capital de Giro Próprio que reconheceria o efeito da inflação sobre os itens que não eram avaliados no imobilizado e patrimônio líquido, sendo motivo de grandes falhas técnicas.

A forma atual introduzida pela Lei das S/A (Lei 6.404/76), reforçada por uma legislação fiscal, mostrou-se bastante simples de ser praticada, mas insuficiente, nas taxas hiperinflacionárias, para atender às necessidades dos usuários das informações contábeis. Em 1976, com a Lei n.º 6.404, pelo reconhecimento da inflação nos resultados das companhias passou-se a refletir o saldo de correção monetária do Ativo Permanente e do Patrimônio Líquido. No entanto, com a insistente elevação das taxas inflacionárias, se constatou que os mecanismos de reconhecimento da inflação através do saldo de correção monetária, embora proporcionassem significativa evolução neste processo, apresentava insuficiência para mostrar de forma clara e transparente a situação patrimonial dos resultados das empresas.

Em razão disto, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), tendo por Diretor o Contador Professor Eliseu Martins, estabeleceu a obrigatoriedade da elaboração e publicação de Demonstrações Contábeis Complementares em moeda constante para as companhias abertas, via Instrução Normativa n.º 64/87, fato que, representou outro avanço da contabilidade em ambientes de alta taxa inflacionária.

Já em razão da política econômica Brasileira ter adotado o Real como moeda vigente no País, levou-se os índices da inflação a tenderem a zero, possibilitando a suspensão da sistemática de correção monetária das demonstrações financeiras, inclusive para fins societários pelo art. 4º da Lei n.º 9.249/95. A última correção monetária aconteceu em 31/12/95, tomando-se por base o valor da UFIR vigente em 01/01/96, que correspondeu a R\$ 0,8287.

2.2.2 QUANTO AS DETERMINAÇÕES LEGAIS

Os países possuem órgãos e entidades de regulamentação das normas e princípios contábeis, pesquisando e elaborando procedimentos de contabilização, elaboração das demonstrações contábeis.

No Brasil o Instituto Brasileiro de Contabilidade (IBRACON, 1997:31), já em esfera internacional apresentam-se duas entidades International Accounting Standards Committee (IASC) e International Federation of Accountants (IFAC) trabalhando para o desenvolvimento e uniformização de normas e procedimentos contábeis.

“A IASC (Comissão de Normas Internacionais de Contabilidade) sediada em Londres tem como objetivo formular, divulgar, no interesse público, normas evoluídas e uniformes para a elaboração das demonstrações financeiras, tornando-as aceitáveis em nível internacional”.

Especialistas do mundo todo compõem seu quadro de profissionais, sendo sua forma de atuação, receber apoio de toda a comunidade de negócios. A IFAC (Federação Internacional de Contadores) reconhecida como a cúpula da profissão contábil tem por objetivo o desenvolvimento e uniformização da profissão em nas modalidades de sua atuação, uma das suas principais tarefas é o desenvolvimento e harmonização de normas e procedimentos de auditoria e regras aplicáveis ao exercício dessa atividade”.

Já o Mercosul, depara-se com a seguinte realidade: Brasil e Argentina, países de maior expressão política e econômica do bloco, tem uma estrutura bem organizada do processo.

Paraguai e Uruguai, apesar dos esforços, ainda não têm uma estrutura organizada com poderes plenos para formular e colocar em prática de maneira uniforme suas normas contábeis, e recorre-se muitas vezes às Normas Contábeis Internacionais. Isto não é prejudicial, mas trás como agravante o fato de não se terem bem definidas as práticas uniformes em todo o país.

Citamos as principais entidades que trabalham na composição das normas contábeis nos principais países componentes do Mercosul:

2.2.3 REPRESENTANTES DAS DETERMINAÇÕES LEGAIS NO BRASIL

- a) Conselho Federal de Contabilidade – CFC;
- b) Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON;
- c) Comissão de Valores Mobiliários – CVM;
- d) Banco Central do Brasil – BCB;
- e) Secretaria da Receita Federal – SRF.

2.2.4 REPRESENTANTES DAS DETERMINAÇÕES LEGAIS NA ARGENTINA

- a) Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas – FACPCE;
- b) Federação Argentina de Graduados em Ciências Econômicas – FAGCE;
- c) Comissão Nacional de Valores – CNV;
- d) Bolsa do Comércio de Buenos Aires – BCBA e outras;
- e) Banco Central da República Argentina – BCRA;
- f) Inspeção Geral da Justiça – IGJ;
- g) Superintendência de Seguros da Nação – SSN;
- h) Instituto Nacional de Ação Cooperativa – INAC;
- i) Instituto Nacional de Obras Sociais – INOS.

2.2.5 REPRESENTANTES DAS DETERMINAÇÕES LEGAIS NO PARAGUAI

- a) Colégio de Contadores do Paraguai;
- b) Comissão Nacional de Valores – CNV;

c) Banco Central do Paraguai;

2.2.6 REPRESENTANTES DAS DETERMINACOES LEGAIS NO URUGUAI

a) Colégio de Contadores e Economistas do Uruguai;

b) Banco Central do Uruguai – BCU;

c) Instituto Nacional de Carnes – INC;

d) Ministério de Economia e Finanças do Uruguai;

e) Comissão Permanente de Normas Contábeis Adequadas.

“A tendência entre os países do Mercosul, aponta para a harmonização das normas e práticas contábeis em nível mundial, e conseqüentemente para a liberalização dos serviços de Contabilidade. O desenvolvimento da profissão contábil começou tomar corpo com a instalação do IASC – Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade, com seus esforços para harmonizar as práticas contábeis em nível mundial. Posteriormente foi criada a IFAC – Federação Internacional de Contadores, culminando a década de 70 com dois pilares representativos da profissão contábil em plena atividade”. (Nasi, 1998:64) apud (Rosa, 1999:62).

“Os princípios contábeis se tornam geralmente aceitos pelo consenso profissional em função de sua utilidade, objetivo e praticabilidade. Nesse sentido, é importante observar que a Contabilidade sempre esteve associada ao desenvolvimento das sociedades, e ajustes são necessários para que, em cada época, as informações continuem sendo úteis para a tomada de decisões”. (Favero, 1995:38) apud (Rosa, 1999:64).

2.2.7 FUNÇÃO DAS INFORMAÇÕES GERADAS PELA CONTABILIDADE NUMA ENTIDADE:

- Avaliar sua situação, comportamento e tendência;
- Comparar seus resultados com os outros períodos ou entidades;

- Projetar seu futuro em ambientes macros políticos, sociais e econômicos nos quais estejam inseridos.

Pois diante da abertura do mercado, competitividade empresarial apresentada pelo mercado no contexto mundial, torna-se necessária à existência de informações alicerçadas nos Princípios Fundamentais da Contabilidade, corretas e oportunas sobre o patrimônio (razão principal da existência de uma entidade) bem como suas mutações, com vistas à avaliação de riscos, oportunidades para investidores, financiadores e fornecedores do mundo todo.

A abertura para circulação de capitais entre os países do Mercosul e mundo provoca, pressão na harmonização das normas contábeis. O Paraguai e o Uruguai estão numa posição confortável, porque não há apego em preservar normas próprias, fato que ocorre tanto no Brasil quanto na Argentina.

Pelo crescimento da globalização da economia, Brasil e muitos outros países, têm recebido investimentos produtivos, por aquisições de empresas locais, estabelecendo parcerias e demais modalidades para investimentos, o avanço tecnológico da comunicação, possibilita acesso ao mercado financeiro internacional com muita facilidade sem problemas de tempo ou distâncias, no entanto, adequação das informações contábeis apresentadas por empresas, elaboradas conforme padrões e/ou práticas locais, devem ser interpretadas, entendidas e utilizadas como base de medida ou comparação. Barreiras idiomáticas e de valores deferentes para moeda, aliadas às diferenças existentes entre os princípios contábeis, são um desafio a ser superado, em razão da necessidade de compreensão para possibilitar a interpretação da performance dos negócios. Já por resultado dessa necessidade, as demonstrações contábeis cada vez mais devem ser preparadas conforme os princípios geralmente aceitos internacionalmente com o objetivo de permitir à matriz ou acionista do exterior a consolidação ou equivalência patrimonial da subsidiária ou coligada estabelecida no Brasil (ou outro país no mundo), utilizando princípios contábeis correspondentes aos adotados em seu país.

3 DIFERENÇAS ENTRE OS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS NACIONAIS E OS INTERNACIONAIS

“Considerando a referência internacional alcançada pelo IASB (IFRS / IAS) e o compromisso e o esforço dos órgãos reguladores e emissores de normas de buscar a convergência com as mesmas, recomenda-se que as companhias abertas divulguem em nota explicativa a conciliação das diferenças entre as práticas contábeis adotadas no Brasil e as práticas contábeis internacionais.

Entretanto, não existe impedimento para que seja preparada em relação às normas contábeis de outros países em que a companhia aberta divulgue, obrigatoriamente,

ao mercado suas demonstrações contábeis, em função da obtenção de registro para negociação dos títulos de sua emissão.

Ao decidir pela divulgação da conciliação, a administração da entidade deverá observar o quão equivalentes são essas práticas. As demonstrações contábeis preparadas conforme uma determinada prática contábil podem ser consideradas equivalentes às preparadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil quando ambas as análises, de ambos os conjuntos de demonstrações, possibilitarem aos investidores decisão similar em termos de investimento ou alienação de investimento anteriormente detido.

Se as práticas contábeis de ambos os conjuntos forem equivalentes e, portanto, não indicarem a falta de similaridade nas decisões do investidor, não haverá necessidade de inclusão de nota explicativa, conciliação ou reclassificações de números.

A questão surge, então, se os princípios e/ou as práticas não forem equivalentes e, portanto, indicarem falta de similaridade nas decisões do investidor.

Neste último caso, a apresentação da conciliação das diferenças entre as práticas contábeis adotadas no Brasil e outras práticas contábeis deve ser quantitativa e qualitativa. Assim, a divulgação da conciliação requer a preparação e a divulgação, no mínimo, das seguintes informações:

- a) conciliação entre os lucros (prejuízos) líquidos do período e/ou exercício;*
- b) conciliação entre os patrimônios líquidos na data do balanço;*
- c) explicação da natureza dos principais itens de conciliação.*

Em determinados casos, é possível que as divergências sejam de tal magnitude que apenas a preparação de novas demonstrações contábeis segundo outro conjunto de princípios contábeis que não os prevalentes no Brasil seja a solução.

Em outros casos, poderão existir algumas instâncias de parcial equivalência que podem ser resolvidas ou remediadas, dependendo da natureza das divergências.

Essas divergências podem incluir divulgações adicionais, reconciliações etc.

Esse julgamento deverá ser feito pela administração e anuído pelos auditores independentes da companhia aberta, e deverá estar apoiado em procedimentos aceitos por órgãos reguladores e emissores de normas contábeis”.

Fonte: OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SNC/SEP Nº 01/2005

4 MÉTODOS DE CONVERSÃO

Os princípios contábeis aplicados no Brasil são os similares aos dos Estados Unidos, mas há pequenas diferenças entre ambos os países que ao longo do tempo tendem a se igualar.

O Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (IASC) está empenha-se em minimizar tais diferenças de estrutura conceitual nas demonstrações contábeis apresentadas pelos países, o intuito é tornar as apresentações uma ferramenta que atenda as necessidades dos diversos usuários (de uma empresa) internos e externos, em nível mundial.

“A necessidade de informações a respeito das empresas é muito grande em virtude da globalização da economia, em função desta necessidade devido às diferenças políticas, econômicas e sociais mundiais, as necessidades internas de cada país nem sempre são as mesmas. Com isso, divulgações formas de apresentação, das demonstrações financeiras referentes aos mais diversos tipos de empresas, bem como os princípios contábeis de cada país, podem conduzir ao entendimento inadequado das demonstrações financeiras se lidas ou analisadas por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas em outros países. As entidades da profissão contábil buscam desenvolvimento de normas de contabilidade uniformes para promover a aceitação de tais normas em nível internacional, a partir desta aceitação de normas comuns de contabilidade, a comunicação e interpretação das demonstrações contábeis elaboradas de acordo com os critérios internacionais de contabilidade, se tornarão claras em respeito à comparabilidade em”. ajustes”.

HARMONIZAÇÃO DE PADRÕES ENTRE PAÍSES (HARIED 1994:574).

4.1 MÉTODO DE CONVERSÃO PELO FASB

O FASB desenvolveu métodos de conversão das demonstrações contábeis, para possibilitar uma análise nos empreendimentos realizados por empresas americanas em outros países.

4.1.1. EXIGÊNCIAS DO FAS 52

A aplicam-se somente para transações em moedas estrangeiras e para relatórios financeiros em outras moedas.

4.1.2 OUTRAS RECOMENDAÇÕES DO FASB 52

- Na data que a transação é reconhecida, cada ativo, passivo, receita, despesas, ganhos ou perdas originadas de transações devem ser medidas e registradas pela moeda funcional da entidade registrada, através da taxa de conversão efetiva naquela data.
- A cada balanço, registros que estejam denominados em outra moeda que a moeda funcional deve ser ajustada para refletir a taxa corrente.

4.1.3 OBRIGATORIEDADE DE APLICAÇÃO DO FAS 52

A aplicação do FAS 52 é obrigatória para conversão de demonstrações contábeis, preparadas de acordo com os princípios contábeis norte-americanos (USGAAP), que serão incluídas nas demonstrações contábeis norte-americanas por meio de:

- Consolidação (matriz mais subsidiárias);
- Combinação (fusão de duas ou mais empresas);
- Avaliação de investimento pelo método da equivalência patrimonial (coligadas).

O objetivo da conversão das demonstrações contábeis é obter recursos no exterior ou apresentar resultados para investidores, não há obrigatoriedade de aplicação dos procedimentos de conversão previsto no FAS 52, a menos que haja exigência específica do credor ou investidor.

Muitas empresas de diversos países adotam o FAS 52, por ser uma metodologia aceita mundialmente.

“Algumas empresas japonesas, por exemplo, convertem as demonstrações contábeis em moeda do país em que as subsidiárias estão instaladas para a moeda americana de acordo com o FAS 52 e depois convertem para a moeda japonesa de acordo com os próprios critérios. Dessa forma, obtêm demonstrações comparáveis com outras concorrentes não japonesas” (Perez Jr., 1998:31).

E existem países, como a Inglaterra e Brasil, que possuem critérios próprios, sem, entretanto diferem muito dos critérios do FAS 52.

4.2 MÉTODO DE CONVERSÃO PELO IASC

O Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (IASC) é o organismo independente do setor privado, que tem como objetivo obter a uniformidade nos princípios contábeis utilizados pelas empresas e outras instituições que preparam demonstrações contábeis no mundo.

O IASC foi constituído em 1973 através do acordo feito entre entidades profissionais de Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda e Estados Unidos da América.

Desde 1983, os membros do IASC têm incluído todos os organismos profissionais que são membros da Federação Internacional de Contadores (IFAC). Nesse sentido, temos a NIC 29 “Demonstrações Contábeis em Economias Hiperinflacionárias” que trata sobre: (Economias Hiperinflacionárias = economias que apresentem 100% ou mais de inflação como média nos últimos três anos).

Esta Norma é aplicável às demonstrações contábeis básicas, inclusive demonstrações contábeis consolidadas, de qualquer empresa que reporte em moeda de uma economia hiperinflacionária. Numa economia hiperinflacionária, as demonstrações contábeis dos resultados operacionais e da posição financeira perdem utilidade. A moeda perde poder de aquisição e uma taxa que torna enganosa a comparação de valores referentes a transações e outros eventos que tiverem em época diferentes, ainda que dentro de um mesmo período contábil.

4.2.1 COMPARAÇÕES ENTRE PRÁTICAS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS (IAS), DOS ESTADOS UNIDOS E DO BRASIL

4.2.1.1 COMPARAÇÕES ENTRE PRÁTICAS CONTÁBEIS

1. Valorização de estoques Brasil

Semelhante ao IAS (Lei nº 6404/76 e NPC IBRACON nº 02), exceto que o método de custo LIFO não é aceitável pela legislação fiscal e, por isso, é rara sua utilização.

Internacionais (IAS)

Os estoques devem ser valorizados pelo custo histórico ou pelo valor líquido realizável, dos dois o menor, utilizando-se o FIFO ou o custo médio como métodos preferidos.

Matérias-primas e produtos em processo não precisam ser levados a valor líquido realizável, se os produtos acabados finais forem vendidos ao custo ou acima deste.

A base LIFO é uma alternativa aceitável; mas, se for adotada, a valorização por meio de um dos métodos preferidos deve ser divulgada também (IAS nº 2).

O custo dos estoques compreende todos os custos de compras, processamento e demais custos incorridos para trazer os estoques a uma determinada localização e condição física.

Os estoques de metais preciosos e commodities usados para atividades de trading podem ser registrados pelo valor de mercado (menos as despesas de venda), mesmo se este for acima de custo.

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (ARB nº 43), exceto que o LIFO é aceitável sem necessidade de se efetuar a divulgação da comparação com um outro método, conforme exigido pelo IAS.

Internacional

A depreciação deve ser alocada numa base sistemática a cada um dos períodos contábeis, durante a vida útil dos ativos. Nenhum método específico de depreciação é recomendado, mas o método escolhido deve ser aplicado consistentemente.

A vida útil dos bens deve ser revisada periodicamente e as taxas de depreciação ajustadas (IAS nº 4).

Internacional

Estas demonstrações devem ser produzidas como parte integrante das demonstrações financeiras (IAS nº 7).

2. Depreciação

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº 93).

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº 95).

Brasil

Semelhante ao IAS, na teoria (Pron. IBRACON nº VII). Usualmente segue-se a legislação tributária.

Brasil

Obrigatória a apresentação das demonstrações das origens e aplicações de recursos (Lei nº 6404/76).

As demonstrações de fluxo de caixa podem ser divulgadas como informação suplementar (PO CVM nº 24/92 e NPC IBRACON nº 20).

3. Demonstrações de fluxos de caixa

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (APB nº 20), exceto para as mudanças de práticas contábeis, cujo efeito deve ser reconhecido no resultado do período da mudança.

Não existe a possibilidade de tratamento alternativo.

Brasil

Semelhante ao IAS (PO CVM nº 24/92 e Lei nº 6404/76), exceto que não existe a possibilidade de tratamento alternativo.

4. Itens extraordinários ou excepcionais, erros fundamentais e alterações em práticas contábeis

Internacional

Itens extraordinários ou excepcionais gerados pelas atividades da companhia devem ser registrados no resultado do período de sua competência e divulgados separadamente.

Os erros fundamentais nas demonstrações financeiras de períodos anteriores e os efeitos das alterações nas práticas contábeis devem ser refletidos por um ajuste nos lucros acumulados no início do primeiro período apresentado nas demonstrações financeiras e nos números comparativos do período anterior.

Um tratamento alternativo (menos preferido) seria o de registrar estes ajustes no resultado do período em curso, da mesma maneira que itens extraordinários ou excepcionais (IAS nº 8).

Comparações entre práticas contábeis Internacional Custos de pesquisa e desenvolvimento devem ser registrados como despesa. Somente podem ser capitalizados os custos de desenvolvimento de um projeto que satisfaça aos seguintes critérios:

- produto/processo está definido claramente e os custos atribuíveis a ele podem ser identificados separadamente;
- a viabilidade técnica do produto já foi demonstrada;
- a gerência indicou sua intenção de produzir e colocar no mercado ou utilizar o produto/ processo;
- existe uma indicação clara de um mercado futuro para o produto/processo ou, se for utilizado internamente, sua utilidade é demonstrada claramente; e
- existem recursos adequados ou estes estarão disponíveis para completar o projeto e colocar o processo/produto no mercado.

5. Despesas de pesquisa e desenvolvimento

Estados Unidos

Todos os custos de pesquisa e desenvolvimento são debitados a resultado do período, quando incorridos (SFAS nº 2).

Brasil

Podem ser diferidas quase todas as despesas para as quais algum benefício futuro é esperado (Lei nº 6404/76 e Pron. IBRACON nº VIII). Geralmente a amortização segue a legislação tributária.

Internacional

Os custos de desenvolvimento diferidos devem ser limitados ao que se pode esperar recuperar em termos razoáveis das receitas futuras relacionadas, considerando os custos de desenvolvimento futuro e os custos de produção, de venda e de administração relacionados.

Os custos de desenvolvimento diferidos devem ser alocados aos períodos contábeis futuros numa base sistemática, relacionada ou com a venda, ou com a utilização esperada para o produto/processo ou com sua vida útil.

O saldo de custos de desenvolvimento diferidos deve ser imediatamente baixado (parcial ou integralmente) se deixar de existir um dos cinco critérios supra mencionados ou se o saldo, mais os custos futuros descritos acima, exceder as receitas relacionadas projetadas no futuro.

Os custos de desenvolvimento diferidos baixados desta forma podem ser recapitalizados se houver uma reversão de circunstâncias (IAS nº 9).

Internacional

Perdas contingentes devem ser provisionadas e debitadas na demonstração de resultados, se for provável que um ativo tenha sofrido redução de valor ou que um passivo tenha sido incorrido, dependendo da possibilidade de fazer uma estimativa razoável da perda.

Perdas contingentes não provisionadas devem ser divulgadas nas demonstrações financeiras, a menos que a possibilidade de perda seja remota.

Ganhos contingentes devem ser reconhecidos somente na realização.

Eventos materiais que ocorrem depois da data do balanço exigem ajustes nas demonstrações financeiras somente se fornecerem evidências adicionais para fatos já existentes na data do balanço ou se indicarem que a premissa da continuidade das operações, no todo ou em parte, não é mais razoável (IAS nºs 10 e 37).

6. Contingências e eventos subsequentes

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº 5), exceto que a provisão para custos de garantia de produto é exigida especificamente.

Brasil

Semelhante ao IAS (NBC-T nº 4 e Pron. IBRACON nº XXII).
Comparações entre práticas contábeis 12 Internacional
Contratos em longo prazo devem ser registrados de acordo com o “estágio de acabamento”.

Quando seus resultados não podem ser estimados razoavelmente, devem-se reconhecer as receitas somente na extensão dos custos incorridos daqueles contratos que são passíveis de recuperação.

O critério de “estágio de acabamento” deve ser utilizado quando o resultado do contrato pode ser previsto com razoável segurança.

A perda relacionada a um contrato deve ser provisionada assim que for identificada, abrangendo perdas incorridas até a data e perdas futuras até o fim do contrato (IAS nº 11).

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (ARB nº 45).

Brasil

Semelhante ao IAS (Pron. IBRACON nº XVII).

7. Contratos em longo prazo

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº 109); contudo, as exigências do GAAP americano são mais detalhadas e especificam somente o método de passivo.

Ativos fiscais diferidos, relativos a prejuízos fiscais, devem ser contabilizados e uma provisão para desvalorização, quando aplicável, constituída.

A provisão deve ser estornada na medida em que a utilização desses prejuízos for mais provável.

Internacional

Impostos devem ser registrados nas demonstrações financeiras pelo princípio da competência, utilizando-se o método do passivo.

Pode-se usar a base de caixa para as diferenças temporais que não deverão reverter no futuro previsível.

Um saldo de crédito fiscal produzido em função de diferenças temporárias só pode ser contabilizado se existir perspectiva razoável da realização.

Só se deve criar um ativo de imposto diferido decorrente de prejuízos fiscais se for “provável” a existência de lucros tributáveis futuros que permitirão sua realização (IAS nº 12).

Deve-se fornecer revelação da relação entre a despesa de imposto e o resultado antes do imposto comparativamente com as alíquotas nominais aplicáveis.

Brasil

Semelhante ao IAS, usando o método de passivo (NPC IBRACON nº 25 e Delib. CVM nº 273/98).

8. Impostos sobre a renda

Comparações entre práticas contábeis 14

9. Relatório por segmento

Internacional

As vendas, os resultados, os ativos e os passivos empregados em cada segmento de negócio e região geográfica devem ser reportados separadamente nas demonstrações financeiras (IAS nº 14).

A entidade deve identificar e apresentar as informações por segmento baseada no sistema de informações utilizado no gerenciamento de suas operações.

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº 131); contudo, as exigências do GAAP americano são mais detalhadas.

Brasil

Não se reporta por segmento.

Brasil

Semelhante ao IAS (NPC IBRACON nº 24 e Delib. CVM nº 183/95), exceto que o imposto de renda passivo diferido, resultante da reavaliação, deve ser registrado.

Na hipótese de laudos de avaliação indicarem que o total apurado, no conjunto, é inferior ao valor contábil dos bens correspondentes, devem ser observados os procedimentos a seguir descritos.

■ Quando de uma primeira avaliação ou quando não houver saldo na reserva de reavaliação, não cabe o reconhecimento negativo.

Todavia, a empresa deverá verificar se o valor líquido contábil dos ativos, considerados em conjunto, é recuperável por meio de suas operações futuras.

Estados Unidos

Não permite a reavaliação de imobilizado.

Na venda ou baixa de bens imóveis, existem salvaguardas para evitar o reconhecimento do lucro (todo ou parte) em situações nas quais o vendedor pode incorrer em custos futuros ou em situações nas quais o vendedor assinou uma opção de recompra por um preço fixo (SFAS 66).

Internacional

Imobilizações devem ser registradas pelo custo histórico (tratamento recomendado). Os custos de financiamento atribuíveis diretamente à construção de imobilizado são capitalizados.

Como um tratamento alternativo, a reavaliação do imobilizado é permitida. Se um ativo for reavaliado, a categoria inteira dos ativos deve ser reavaliada. As reavaliações devem ser atualizadas regularmente.

Os superávites de reavaliação são creditados a uma reserva de reavaliação, a menos que estes revertam uma deficiência previamente debitada na demonstração de resultados.

As deficiências são registradas no resultado, a menos que revertam um superávit pelo mesmo valor ou valor inferior previamente gerado pelo mesmo ativo. O cálculo da deficiência é na base de "item por item".

Ao baixar um ativo reavaliado, o superávit da reavaliação é transferido para lucros acumulados (IAS nºs 16 e 23).

10. Imobilizado

Internacional

Veja o item 24 sobre valor de recuperação (impairment) de ativos.

Brasil

Quando isto não ocorrer, o valor líquido contábil deve ser reduzido ao valor de recuperação.

Esta redução somente deve ocorrer se for considerada não-temporária.

■ Quando houver saldo, o efeito deve ser revertido da reserva constituída anteriormente, considerando o efeito da provisão para imposto de renda diferido correspondente.

■ Quando o saldo da reserva for insuficiente para a contabilização da redução do ativo, representará que o valor de mercado é inferior ao valor de custo, devendo ser constituída uma provisão para perdas, lançando a contrapartida como despesa não-operacional.

Os custos de financiamentos atribuíveis diretamente à construção de imobilizado são capitalizáveis.

Internacional

ARRENDATÁRIO

Um leasing financeiro deve ser refletido no balanço do arrendatário pelo registro de um ativo e um passivo em valores iguais no início do lease, pelo valor de mercado do ativo arrendado ou, se menor, pelo valor presente das prestações.

As prestações do bem arrendado devem ser alocadas entre despesa financeira e redução do passivo em aberto. A despesa financeira deve ser alocada ao longo do termo do leasing, a fim de produzir uma taxa de juros constante sobre o saldo remanescente do passivo para cada período.

Um leasing financeiro gera uma despesa de depreciação para o ativo, bem como uma despesa financeira para cada período contábil. A política de depreciação para ativos arrendados deve ser consistente com a política para ativos próprios depreciáveis.

Brasil

Todos os leasings são considerados operacionais. A receita de venda em transação venda e leaseback são registradas pelo valor nominal, não importando as circunstâncias.

Certas divulgações em notas explicativas são requeridas (PO CVM nº 15/87).

11.Arrendamento (Leasing)

Internacional

Se não for certo que o arrendatário obterá a propriedade do bem no final do contrato, o ativo deve ser totalmente depreciado pelo menor período entre o contrato de leasing ou sua vida útil.

O débito nos resultados num leasing operacional deve ser a despesa de aluguel para o período contábil.

Se uma transação de venda e leaseback resulta em um leasing financeiro, qualquer excesso do valor de venda sobre o valor de livros deve ser diferido durante o período do leasing.

Se uma transação de venda e leaseback resultam em um leasing operacional, o lucro ou a perda deve ser reconhecido imediatamente no resultado. Se existir qualquer diferença entre o preço de venda e o valor de mercado num leasing operacional, tal diferença deve ser amortizada, ao longo do período de uso do ativo (IAS nº 17).

Internacional ARRENDADOR

Os ativos arrendados como um leasing financeiro deve ser registrado como contas a receber (não como ativo imobilizado), pelo valor líquido de investimento no contrato de leasing.

A receita financeira relacionada ao leasing financeiro é reconhecida por uma taxa de retorno constante sobre o investimento líquido residual do arrendador ou, no investimento valorizado, pelo seu fluxo de caixa futuro.

Os ativos arrendados como um leasing operacional deve ser registrado como ativo imobilizado. A receita de aluguel é reconhecida linearmente pelo prazo do contrato ou, conforme características do leasing pactuado, por outro critério que seja mais apropriado.

Internacional

As receitas são essencialmente reconhecidas quando da performance de venda, i.e. houve toda a transferência dos riscos e possíveis ganhos associados com a propriedade de ativos, entrega de serviços, etc. O reconhecimento pelo método de regime de competência é utilizado para juros e royalties (IAS nº 18).
Veja o item 7 a respeito de contratos em longo prazo.

Internacional

O método de avaliação atuarial é o da unidade de crédito projetada, sendo a data do balanço a data-base de mensuração.

A alocação dos benefícios começa quando o empregado adere ao plano de benefícios e termina quando o direito ao benefício não é mais condicionado aos serviços a serem prestados no futuro.

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (ARB nº 43 e SFAS nº 48), exceto que condições específicas são estabelecidas para o reconhecimento de receita, onde existe o direito de retorno do cliente.

Estados Unidos

O método de avaliação atuarial é o da unidade de crédito projetada e a data-base de mensuração pode ser de até três meses da data do balanço.

Brasil

Semelhante ao IAS (Pron. IBRACON nº XIV), exceto que as vendas de bens e serviços são normalmente registradas quando a Nota Fiscal é emitida.

Brasil

Geralmente, as contribuições à aposentadoria são registradas na demonstração de resultados da patrocinadora, na medida em que as contribuições são pagas.

São exigidas certas divulgações em notas explicativas (POs CVM nºs 21/90 e 24/92).

12. Reconhecimento de receita

13. Benefícios de aposentadoria

Brasil

Outros benefícios de aposentadoria nem sempre são registrados pelo regime de competência.

Estados Unidos

A alocação dos benefícios começa quando o plano garante o crédito e termina ao final do tempo de serviço (custos de aposentadoria) ou quando o empregado se torna completamente elegível (outros benefícios pós-emprego).

O custo de serviço passado é amortizado pelo tempo de serviço remanescente.

A taxa de desconto a ser utilizada deve ser aquela pela qual as obrigações do plano serão liquidadas.

Ganhos e perdas atuariais são tratados da mesma forma que o IAS.

A avaliação dos ativos do plano é feita pelo valor justo (preferência pelo valor de mercado).

Na patrocinadora, não há limitação no reconhecimento de um eventual ativo.

Internacional

O custo de serviço passado é amortizado pelo período médio em que os benefícios se tornem elegíveis.

A taxa de desconto utilizada é a taxa para papéis de alta qualidade na data do balanço, consistente com a moeda e os termos dos benefícios.

Ganhos e perdas atuariais até o limite de 10% não precisam ser registrados. Acima deste limite amortiza-se pelo tempo residual que os benefícios se tornam elegíveis.

A avaliação dos ativos do plano é feita pelo valor justo.

Na patrocinadora, o reconhecimento de eventual ativo fica limitado ao valor de perdas atuariais e custo dos serviços não reconhecidos, líquidos do valor presente de reembolsos disponíveis e eventuais reduções nas contribuições futuras.

Estados Unidos

Planos multipatrocinados, com características de benefício definido são contabilizados como planos de contribuição definida (SFAS n°s 87 e 106).

Estados Unidos

Semelhante ao IAS.

Internacional

Planos multipatrocinados, com características de benefícios definidos são contabilizados como planos de benefícios definidos (IAS nº 19).

Internacional

Incentivos governamentais, incluindo os não-monetários, por seu valor de mercado, não devem ser registrados até que haja segurança razoável de que (i) o empreendimento atenderá às condições do incentivo e (ii) o incentivo será recebido.

As receitas dos incentivos devem ser reconhecidas sistematicamente no resultado durante os períodos necessários para contrapô-las com os custos relacionados.

Os incentivos governamentais não podem ser creditados diretamente no patrimônio líquido.

Brasil

Os incentivos governamentais são registrados quando recebidos e não são associado à vida do projeto ou ativo.

O incentivo mais comum (o incentivo fiscal de imposto de renda) não transita pelo resultado do período (Lei nº 6404/76).

Um incentivo para compensar despesas e/ou prejuízos já incorridos ou para dar apoio financeiro imediato ao empreendimento sem nenhum custo adicional relacionado deve ser creditado à demonstração de resultado no período em que se tornar realizável (IAS nº 20).

Internacional

Transações em moeda estrangeira devem ser registradas usando-se a taxa da data da transação.

Em cada data de balanço, os itens monetários em moeda estrangeira devem ser convertidos à taxa de fechamento, a menos que exista um contrato de câmbio futuro. Neste caso, utiliza-se a taxa do contrato.

15. Câmbio

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº 52).

(Os ganhos ou perdas num contrato de câmbio futuro utilizado como um hedge são diferidos até que termine a transação correlata do hedge).

Brasil

Semelhante ao IAS (Lei nº 6404/76, Pron. IBRACON nº XVIII e Delib).

(CVM nº 28/86), porém não existe tratamento especial para hedges.

As demonstrações financeiras das subsidiárias estrangeiras (demonstração de resultado e balanços) são convertidas na taxa do fechamento, a menos que a subsidiária seja baseada num ambiente hiperinflacionário, sem nenhum sistema de correção monetária.

Brasil

Nesta circunstância, usa-se a taxa histórica de conversão ou price level accounting.

Internacional

Se as transações em moedas estrangeiras são assim designadas e fornecem um hedge contra o investimento líquido numa entidade estrangeira, as diferenças de câmbio a que ocorrem devem ser levadas ao patrimônio líquido, na medida em que são cobertas pelas diferenças cambiais originadas pelo investimento líquido.

Os seguintes procedimentos devem ser aplicados para converter as demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira para futura consolidação:

- ativos e passivos, monetários e não-monetários, são convertidos à taxa de fechamento;
- a diferença cambial resultante da conversão de um investimento inicial líquido na empresa estrangeira, à taxa de câmbio diferente da que foi registrada anteriormente, é registrada diretamente em patrimônio líquido;

Internacional

■ os itens do resultado são convertidos às taxas de câmbio prevalecentes nas datas das transações (ou numa taxa média que a elas se aproxime); as diferenças que resultam da conversão de itens de resultado por taxas de câmbio diferentes da do fechamento, enquanto o balanço é convertido à taxa de câmbio de fechamento, são registradas no patrimônio líquido; e

■ quaisquer diferenças de câmbio geradas por outras mutações de patrimônio líquido na entidade estrangeira são reconhecidas em patrimônio líquido.

Se as demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira são afetadas por altas taxas de inflação, elas devem ser ajustadas para efeitos de alteração de preços antes do processo de conversão. Alternativamente, pode-se aplicar a “remedição” na “moeda de relatório” (IAS nº 21 e IAS nº 29 para países com alta inflação).

Internacional

Uma aquisição de negócio ou de uma empresa é contabilizada pelo seu custo de aquisição, sendo este o valor equivalente em numerário ao valor justo, dos ativos líquidos da outra entidade, mais outros custos atribuíveis à aquisição, na data da compra ou em que assuma-se seu controle.

A partir da data da aquisição, o comprador incorpora, na sua demonstração de resultados, os resultados da operação da entidade adquirida e reconhece no balanço os ativos e passivos adquiridos, além de qualquer ágio ou deságio oriundo da aquisição.

O excesso do custo de aquisição sobre o valor justo dos ativos líquidos adquiridos na data da aquisição é considerado como ágio e contabilizado como um ativo.

Não se pode registrar, na aquisição, uma provisão contra perdas operacionais futuras. Contudo, passivos resultantes de uma aquisição podem ser reconhecidos (i.e. custos de fechamentos de fábricas para operações incidentais).

Brasil

O método de fusão é permitido.

No método de aquisição não se adota o tratamento de valor justo.

O ágio ou deságio computados na ocasião da aquisição ou subscrição do investimento devem ser contabilizados com indicação do fundamento econômico que o originou. O ágio ou deságio deve ser amortizado de acordo com o fundamento econômico que o determinou.

O ágio não justificado pelo fundamento econômico deve ser integralmente reconhecido como perda.

No caso de deságio sem fundamento econômico, sua amortização somente é registrada na baixa por alienação ou perecimento do investimento (Instr. CVM nº 247/96).

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (APB nº 16), exceto que permite a amortização de ágio em até 40 anos, em bases justificáveis, e não permite a alternativa de diferimento bruto para ágio negativo.

Internacional

O ágio capitalizado que resulta de uma aquisição deve ser amortizado por um período que não exceda a 5 anos, embora, em circunstâncias justificáveis, seja permitido em até 20 anos.

O ágio negativo é deduzido proporcionalmente do valor justo de outros ativos não-monetários adquiridos e qualquer excesso é diferido e registrado no resultado ao longo de um período que não exceda 5 anos, embora, em circunstâncias justificáveis, seja permitido amortizá-lo em até 20 anos.

Alternativamente, o valor total do deságio pode ser diferido e amortizado (IAS nº 22).

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº 115), exceto que existem exigências específicas para títulos de renda variável com um valor de mercado facilmente determinável e para todos os títulos de renda fixa. São eles:

- títulos mantidos até a data do vencimento

- registrado pelo custo atualizado pelos rendimentos apropriados pelo tempo transcorrido;

- títulos mobiliários

- registrado pelo valor de mercado;

- outros

- registrados pelo valor de mercado, mas, diferentemente dos outros casos, creditar/debitar ganhos e perdas não realizados em conta específica do patrimônio líquido, ao invés de registrar em resultado.

Brasil

Semelhante ao IAS (Lei nº 6404/76), exceto para os investimentos classificáveis no ativo circulante, que devem ser registrados pelo valor líquido de realização.

Investimentos imobiliários são registrados como imobilizado e não há obrigação de reavaliá-los.

■ DA REAVALIAÇÃO DE INVESTIMENTOS

A Lei nº 6404/76 menciona que a reserva de reavaliação pode ser feita para os elementos do ativo, o que pode dar entendimento de abranger itens como investimentos, ativo diferido e estoques; porém, usualmente, aplica-se para bens do ativo imobilizado.

Internacional

Os investimentos classificados no balanço como ativos circulantes devem ser registrados ou pelo valor de mercado ou pelo valor que for menor, entre o custo e o valor de mercado.

Investimentos classificados como ativos em longo prazo devem ser registrados no balanço:

- pelo custo; ou
- por valores reavaliados; ou
- no caso de títulos mobiliários, pelo menor entre o de custo e o valor de mercado, determinado em base global da carteira.

Se valores reavaliados são usados, uma política para a frequência das reavaliações deve ser adotada e cada categoria inteira de investimentos em longo prazo deve ser reavaliada ao mesmo tempo. O valor registrado de todos os investimentos em longo prazo deve ser reduzido, a fim de reconhecer-se um decréscimo que não seja temporário no valor dos investimentos, sendo tais reduções determinadas e efetuadas para cada investimento, individualmente.

17. Investimentos

Internacional

Um aumento no valor registrado devido à reavaliação de investimentos em longo prazo deve ser creditado ao patrimônio líquido, como um superávit ou excesso de reavaliação, a menos que este aumento reverta um déficit de uma reavaliação prévia.

Da mesma maneira, um decréscimo no valor registrado deve ser debitado em lucros e perdas, a não ser que reverta um superávit anterior.

Investimentos imobiliários podem ser classificados no imobilizado (veja item 10) ou tratados como investimentos em longo prazo (IAS nº 25). Veja item 20 sobre instrumentos financeiros.

Estados Unidos

Investimentos imobiliários são considerados imobilizados.

Reavaliações não são permitidas.

Brasil

A NPC nº 24 do IBRACON e a CVM, na sua Deliberação nº 183, restringem a reavaliação apenas para itens tangíveis do ativo imobilizado, desde que não seja prevista sua descontinuidade operacional.

Brasil

Semelhante ao IAS (Instr. CVM nº 247/96), exceto que:

- as Demonstrações Financeiras Consolidadas devem ser elaboradas apenas por companhia aberta;
- as demonstrações financeiras de uma subsidiária consolidada podem ter uma defasagem máxima de datas de dois meses.

18. Consolidação e investimentos em subsidiárias e afiliadas

Internacional

Uma controladora, que não é em si uma subsidiária, deve preparar demonstrações financeiras consolidadas.

Todas as subsidiárias devem ser consolidadas, exceto quando:

- a) o controle é temporário, porque a subsidiária foi adquirida e controlada exclusivamente para uma venda subsequente num futuro próximo; ou
- b) a subsidiária opera sob severas restrições em longo prazo, as quais afetam significativamente sua capacidade de transferir recursos à controladora.

Subsidiárias excluídas devem ser registradas como investimentos em longo prazo (conforme item 17).

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº 94 e APB nº 18), exceto quando:

- subsidiárias são definidas como controladoras majoritárias do direitos a voto;
- uma influência significativa é presumida quando uma empresa é possuidora de 20% a 50% das ações com direito a voto; e
- não há exigência específica com relação à defasagem das datas entre as demonstrações financeiras da subsidiária e da controladora.

Internacional

Nas demonstrações financeiras separadas da controladora, investimentos em afiliadas e subsidiárias devem ser avaliados pelo método de equivalência patrimonial, a menos que as circunstâncias “a” e “b” anotadas acima sejam aplicáveis ou, se o investidor deixar de ter influência significativa, embora continue com o investimento. Nestas condições, registra-se a afiliada como investimento em longo prazo (conforme item 17, já mencionado).

As demonstrações financeiras de uma subsidiária consolidada podem conter uma defasagem máxima de três meses em relação à data das demonstrações financeiras da controladora. Os eventos e transações significativas entre as duas datas devem ser reconhecidas.

Uma subsidiária é definida como um empreendimento ou empresa controlada pela controladora.

Uma afiliada é definida como uma empresa sobre a qual a controladora tem influência significativa (IAS nºs 27 e 28).

Estados Unidos

Somente o método de equivalência patrimonial é utilizado para joint ventures (SFAS nº 94 e APB nº 18).

Brasil

Semelhante ao GAAP americano para joint ventures, por meio de uma empresa legalmente constituída.

Uma joint venture que não está constituída dentro de uma empresa não é uma estrutura legal viável no Brasil.

Semelhante ao IAS para consolidação proporcional em joint ventures (Instr. CVM nº 247/96).

Internacional

A participação de um grupo numa joint venture pode ser registrada pelo método de equivalência patrimonial ou por consolidação proporcional, a menos que as condições “a” e “b” especificadas para as subsidiárias no item 18 sejam aplicáveis. Em tais circunstâncias, uma joint venture pode ser registrada como um investimento em longo prazo.

Se um dos sócios da joint venture deixar de possuir controle conjunto sobre o empreendimento, deve-se cessar imediatamente a consolidação proporcional ou, se perder influência na condução da joint venture, deve cessar imediatamente a aplicação da equivalência patrimonial (IAS nº 31).

19. Joint ventures

Internacional

Todos os ativos e passivos financeiros, incluindo derivativos, devem ser registrados no balanço (inicialmente pelo seu valor de custo, incluindo-se o custo da transação).

Instrumentos financeiros devem ser avaliados pelo seu valor justo, exceto empréstimos e recebíveis originados pela entidade e não mantidos para negociação e outros investimentos com prazo de vencimento fixo, como financiamentos securitizados e ações preferenciais obrigatoriamente amortizáveis, os quais a empresa pretende e tem a responsabilidade de manter até o vencimento.

Esses instrumentos devem ser mantidos pelo valor de custo.

Variações no valor justo dos instrumentos financeiros podem ser reconhecidas integralmente no resultado do período ou reportadas no patrimônio líquido, até a data de sua venda ou realização de ganho/perda, que então deverá ser reportada no resultado do período.

Estados Unidos

Semelhante ao IAS, exceto que todas as variações no valor justo dos instrumentos financeiros (outros que não títulos mobiliários de trading e títulos a serem mantidos até o vencimento), devem ser reportadas no patrimônio líquido até a data de sua venda ou realização de ganho/perda, quando, então, será reportado no resultado do período (SFAS nº 115).

A forma de contabilização das variações no valor justo de derivativos (que são ganho/perda) depende da utilização prevista para o derivativo e o seu resultado (SFAS nº 133).

Brasil

Os instrumentos financeiros devem ser revelados em nota explicativa, estimando-se seu valor de mercado ou seu valor presente ajustado por uma taxa para investimento de natureza, risco e prazos similares (Instr. CVM nº 235/95).

Internacional

Essa segunda opção não é válida para instrumentos financeiros mantidos para negociação.

A contabilização de hedge é permitida em determinadas circunstâncias, desde que sua relação seja claramente definida, mensurável e efetiva; para hedge de uma posição líquida de balanço não é permitida essa forma de contabilização (IAS nº 39).

Internacional

Nenhuma exigência específica.

Estados Unidos

Dívidas em mora devem ser registradas pelo valor presente da receita esperada no futuro, a menos que exista provisão contábil. Neste caso, a provisão será ajustada.

A dívida perdoada numa reestruturação é debitada no resultado pelo prestador e creditada no resultado pelo tomador do empréstimo (SFAS n.ºs 15 e 114).

Brasil

Dívida em mora é registrada por custo, a menos que uma redução permanente no valor seja projetada. Neste caso, registra-se uma provisão (Lei n.º 6404/76).

Dívidas perdoadas são registradas de forma semelhante ao GAAP americano.

Internacional

Podem ser registrados quando se tratar de um recurso que a entidade controla, resultante de eventos passados e considerando que benefícios econômicos futuros serão extraídos e esses valores podem ser razoavelmente mensurados.

Ágios, marcas, logotipos, títulos de obras e lista de clientes gerados internamente não podem ser considerados como ativos.

Existe um pressuposto que a amortização não deve ser superior a 20 anos, exceto em raras circunstâncias (IAS n.º 38).

Estados Unidos

Registrados pelo custo e amortizados ao longo da vida útil esperada, mas não excedendo há 40 anos.

Os custos relacionados com ativos intangíveis desenvolvidos internamente, os quais não são identificáveis separadamente, têm vida útil indeterminada ou são inerentes, numa empresa em continuidade, devem ser amortizados quando incorridos.

As diminuições permanentes no valor de intangíveis devem ser registradas imediatamente (APB n.º 17 e ARB n.º 43).

Brasil

Nenhuma exigência específica.

Deve-se levar em consideração os benefícios futuros gerados pelo ativo e sua recuperação, para determinar a necessidade de sua desvalorização (Lei nº 6404/76).

Despesas incorridas por um empreendimento em fase pré-operacional devem ser registradas imediatamente no resultado, a menos que sejam de natureza capitalizável como ativo fixo (IAS nº 38).

Internacional

Se o valor registrado do ativo for superior a seu valor de recuperação, uma provisão para ajustá-lo ao seu valor de recuperação deve ser constituída.

Essa regra aplica-se a todos os ativos, exceto estoques, contratos de construção, impostos diferidos, ativos financeiros e benefícios a empregados.

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº 7).

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº 121), exceto que se aplica a ativos de longo prazo, intangíveis identificáveis e ágios associados com os ativos de longo prazo.

Brasil

Todos os custos de um empreendimento em fase pré-operacional, além dos custos capitalizados normalmente como ativos fixos, são capitalizados como ativos diferidos, a serem amortizados a partir da data de início das atividades, para um prazo mínimo de cinco anos e máximo de dez anos (Lei nº 6404/76 e Pron. IBRACON nº VIII).

Brasil

Como princípio, todos os ativos constantes do balanço devem ser recuperáveis (NPC nº 24 do IBRACON e Delib. CVM nº 183/95).

Um ativo é considerado irrecuperável quando seu valor registrado é maior que seu valor recuperável. Valor de recuperação é o preço líquido de venda ou o valor de uso; dos dois o maior.

Valor de uso é o valor presente do fluxo de caixa estimado, decorrente do uso continuado de um ativo e de sua disposição no final de sua vida útil.

A determinação do valor de recuperação deve ser feita sempre que houver indícios de problemas de recuperação de um determinado ativo. Indícios podem ser o declínio no valor de mercado do ativo, mudanças de taxas de juros, obsolescência, danos físicos, planos de reestruturação, etc. (IAS nº 36).

Estados Unidos

Caso existam evidências de problemas de recuperação, efetua-se o teste de recuperação, ou seja, apura-se o fluxo de caixa estimado pelo uso do ativo, sem efetuar o desconto a valor presente. Se o fluxo de caixa não descontado for inferior ao valor de livros, deve-se apurar o valor justo dos ativos e registrar, em seguida, uma provisão para perdas com recuperação.

O valor de recuperação é os valores justos do ativo, que é mais bem expresso pelo seu valor de mercado. Se este não existir ou não for confiável, utiliza-se o valor de mercado de um ativo com características similares. Se ainda não houver esta informação, efetua-se a projeção do fluxo de caixa pela utilização do ativo, descontando-se seu valor presente. Especificamente para ativos descontinuados, valoriza-se pelo valor justo menos o custo para vendê-los.

Brasil

Define valor de recuperação para o ativo imobilizado como sendo o montante que a entidade espera recuperar pelo uso futuro nas suas operações, incluindo seu valor residual na baixa.

A entidade deve fazer acompanhamentos periódicos, com o objetivo de verificar se o valor de recuperação está inferior ao valor líquido contábil. Quando isso ocorre o valor contábil deve ser ajustado ao valor de recuperação. Todavia, tal redução somente deve ocorrer se for considerada não temporária.

Fonte: Deloitte

4.2.1.2 CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

“As demonstrações contábeis de uma empresa que reporta na moeda de uma economia hiperinflacionária, que sejam baseadas no conceito de custo histórico, ou custo corrente, devem ser expressas na unidade de medição corrente na data do balanço. Os algarismos correspondentes ao período anterior, exigidos pela NIC cinco, e demais Informações a serem Divulgadas nas Demonstrações Contábeis, e quaisquer informações relativas a períodos anteriores devem também ser expressos em termos da unidade de medição corrente na data do balanço.”

“O ganho ou prejuízo na posição monetária líquida deve ser refletido no lucro líquido e expressamente indicado” (NIC 29).

“A correção monetária das demonstrações contábeis em conformidade com esta Norma requer a aplicação de certos procedimentos, assim como o exercício de julgamento. A aplicação consistente desses procedimentos e julgamentos de período a período é mais importante do que a exatidão rigorosa das importâncias resultantes incluídas nas demonstrações contábeis corrigidas monetariamente”.

“Os métodos utilizados pela NIC 26 são semelhantes aos métodos utilizados pelo FASB, que são os Método monetário e não monetário e o Método temporal, baseando-se no Custo histórico e Custo Corrente”.

4.2.1.3 SELEÇÃO E USO DO ÍNDICE GERAL DE PREÇOS

“A correção monetária das demonstrações contábeis de acordo com esta norma requer o uso de um índice geral de preços que reflita as mudanças no poder geral de compra. É preferível que todas as empresas que se reportam na moeda de uma mesma economia, usem o mesmo índice”.

4.2.1.4 ECONOMIAS QUE DEIXAM DE SER HIPERINFLACIONÁRIAS

“Quando uma economia deixa de ser hiperinflacionária e a empresa descontinua a preparação e apresentação de demonstrações contábeis em conformidade com este pronunciamento, a empresa deve tratar as importâncias expressas na unidade de medição corrente na data do período anterior das demonstrações contábeis como a base inicial para as importâncias nas demonstrações contábeis subseqüentes”. (NIC 290).

O IASC tem por objetivo formular e publicar normas no interesse público cumpriu o seu papel ao divulgar a NIC 29, estabelecendo os procedimentos a serem seguidos para a correção monetária das demonstrações contábeis, ainda que semelhantes ao procedimento do FAS 52.

Essa normatização estabelece um padrão a ser seguido pelas empresas localizadas em países de economia hiperinflacionárias, preparando assim as demonstrações das controladas para a conversão na moeda do país da controladora, já sendo reconhecida a perda da moeda local.

4.3 MÉTODO DE CONVERSÃO SEGUNDO O IBRACON

Entre as técnicas existentes para conversão de demonstrações contábeis da moeda de um país para o outro, o IBRACON recomenda:

Parágrafo 28:

“A literatura técnica, os pronunciamentos de entidades profissionais de outros países e os estudos feitos por profissionais em nosso país indicam diversas técnicas e formas de conversões de balanço de uma moeda para outra. Para o nosso caso, é recomendável e aplicável nos referirmos particularmente aos seguintes métodos da taxa corrente e o método da taxa histórica” (FIECAFI, 1991:603).

4.3.1 MÉTODO DA TAXA CORRENTE

“Consiste na conversão de todos os valores constantes das demonstrações contábeis expressas na moeda de um país, pela taxa de câmbio vigente na data do balanço, apurando-se dessa forma os valores correspondentes na outra moeda (parágrafo 29)”.

Sua utilização pode provocar distorções nas demonstrações contábeis convertidas, se o país onde se encontra sediada a investida apresentar inflação e não adotar mecanismos de reconhecimento dos efeitos inflacionários nas demonstrações contábeis.

Para o caso da investida em país com baixa taxa inflacionária ou que adote mecanismos de reconhecimento dos efeitos inflacionários nas demonstrações contábeis, essas distorções tendem a desaparecer.

A esse respeito, o IBRACON, afirma:

“32. Tais distorções, todavia, tendem a se eliminar à medida que a inflação do País onde está sediada a investida seja menor. Similarmente, tais distorções são substancialmente eliminadas se a empresa investida estiver aplicando métodos eficientes de reconhecimento dos efeitos inflacionários na apuração das demonstrações contábeis adotados para conversão para outra moeda”.

4.3.2 MÉTODO DA TAXA HISTÓRICA (TEMPORAL)

Conforme parágrafo 33 do Pronunciamento do IBRACON, baseia-se no princípio de que a conversão das demonstrações contábeis é feita interpretando-se as transações como se tivessem ocorrido na moeda para a qual se pretende converter.

Este método é indicado principalmente no caso de a investida estar situada em país com alta taxa inflacionária, sem adotar sistema de correção monetária e a investidora em país com moeda forte.

Conforme indicação do IBRACON no parágrafo 34 como segue:

“De fato, este método apura demonstrações contábeis convertidas para moeda forte, de forma bem mais realista e representativa, pois elimina parcela substancial dos efeitos da inflação, através da técnica de conversão”.

A aplicação do Método da Taxa Histórica requer o perfeito entendimento dos conceitos de Ativos e Passivos monetários e não monetários.

4.3.3 MÉTODO DA CORREÇÃO MONETÁRIA

A inflação caracteriza-se pela elevação generalizada nos preços dos bens e serviços de uma economia destruindo a validade das informações contábeis pautadas no princípio do custo histórico.

Esse item tem por objetivo apresentar resumo dos procedimentos para o reconhecimento da perda de poder aquisitivo geral da moeda nas demonstrações financeiras.

A Correção Monetária no Brasil está suspensa, porém há a necessidade de estudo e conhecimento desse método de neutralização dos efeitos inflacionários, pois, apesar

do Brasil estar com a inflação controlada por um período maior que três anos, ainda não é considerado no contexto internacional como um país de economia estável.

Dois métodos de correção monetária foram empregados no Brasil para o reconhecimento dos efeitos da inflação sobre as demonstrações financeiras. O primeiro deles, conhecido pelo nome de “Correção Monetária do Balanço” ou “Correção Monetária pela Legislação Societária” e o segundo chamado de “Correção Monetária Integral”.

4.3.4 A CORREÇÃO MONETÁRIA PELA LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA

Emana de normas fiscais, é mais simples, consistindo, na correção das contas do ativo e do patrimônio líquido.

4.3.5 MÉTODO DA CORREÇÃO MONETÁRIA INTEGRAL

Mais complexo, está de pleno acordo com os Princípios do Denominador Comum Monetário, segundo o qual as demonstrações devem estar expressas em termos de moeda de mesmo poder aquisitivo.

4.3.6 CORREÇÃO MONETÁRIA PELA LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA

Os principais problemas (ou deficiências) relacionados a este método referem-se a: ativos e passivos não monetários (ex.: estoques, adiantamentos de clientes) não eram atualizados monetariamente, ou seja, eram tratados como itens monetários; os componentes das demonstrações de resultado, origens e aplicações de recursos e mutações patrimoniais não eram atualizados em termos de moeda de poder aquisitivo constante (moeda forte); e o indexador utilizado (BTNF – Bônus do Tesouro Nacional Fiscal) não refletia a efetiva perda de capacidade aquisitiva da moeda.

4.3.7 CORREÇÃO MONETÁRIA INTEGRAL

Tem por objetivo apresentar as demonstrações contábeis em moeda de capacidade constante, evitando as distorções que a inflação provoca no valor das contas representativas e do resultado da empresa.

“Os principais problemas (ou deficiência) relacionados ao método de correção monetária denominada, Correção Integral são: as opções existentes, com base na data de sua formação, para omissão de correção dos estoques e demais ativos e passivos não monetários e para omissão do desconto ao valor presente dos direitos e obrigações prefixadas; e o uso do BTNF como indexador”. (FIECAFI, 1991:482).

Para obter demonstrações financeiras com itens registrados em um mesmo padrão monetário é necessária a adoção de um índice que reflita a perda do poder de compra da moeda corrente. Através do mesmo são atualizados os saldos contábeis e reconhecidos seus efeitos no resultado do exercício.

A partir de 01/01/96, com a suspensão da correção monetária das demonstrações financeiras para fins societários e fiscais em virtude do dispositivo nos artigos 4º e 5º da Lei 9.249/95, a correção monetária integral passa a ser instrumento por excelência para apresentação, dos dados econômicos e financeiros das pessoas jurídicas com o expurgo das distorções provocadas pelas altas dos preços.

A apresentação das demonstrações financeiras em moeda de poder aquisitivo constante (propiciada pela correção monetária integral) é o meio que as pessoas jurídicas dispõem para avaliar gerencialmente de forma correta a situação patrimonial e seu desempenho em termos de lucratividade e rentabilidade.

5 METODO DA PESQUISA

5.1 ANÁLISE DA PESQUISA

A característica da contabilidade é fornecer dados aos administradores e auxiliá-los no processo decisório.

Por apresentar inúmeras informações visando auxiliar a administração dos negócios gerada por outras fontes, tais como administrações industriais, financeiras e de custos.

“O sistema de contabilidade gerencial constitui um instrumento de comunicação bidirecional entre a administração e os empregados de uma empresa, sendo de vital importância para uma implementação de estratégias organizacionais e planejamento de longo prazo, de sorte a possibilitar que o sucesso competitivo seja alcançado”.

JOHNSON & KAPLAN (s.d., p.4):

5.2 METODO PROPOSTO

5.3 OBJETIVOS DA CONVERSÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Evidentemente, a sistemática da tradução contida no FAZ nº 52 foi desenvolvida para que houvesse uma padronização por parte de empresas americanas multinacionais no tratamento dos seus investimentos em países estrangeiros.

Entretanto, os mecanismos de tradução ali contidos, especialmente aqueles exigidos para países com economias “altamente inflacionarias” vieram a ser reconhecida universalmente como muito apropriados em melhor medir o desempenho financeiro de uma companhia.

A Comissão de Valores Mobiliários, ao determinar as regras para a preparação de demonstrações financeiras em moeda de poder aquisitivo constante, seguiu muito de perto as premissas básicas utilizadas no FAZ 52.

Especificamente, uma tradução de demonstrações financeiras, conforme FAZ 52, resulta em:

- Demonstrações financeiras que atestam adequadamente o resultado e a situação financeira de uma companhia;
- Refletir com mais fidedignidade os ganhos ou perdas resultantes da perda de poder de compra da moeda local;
- Permitir sua consolidação com demonstrações financeiras de entidade de países diferentes;
- Fornecer informações sobre a situação da companhia em moeda constante que são comparáveis, permitindo que se trace o desenvolvimento da companhia ao longo dos anos, e que possibilite a tomada de decisões em base sólida;

5.4 CONVERSÃO PARA “MOEDA FUNCIONAL”

Ao estabelecer os procedimentos pelos quais a conversão de moedas deve ser feita, o “Statement”, exige que itens monetários sejam traduzidos à taxa corrente, enquanto que itens não monetários sejam traduzidos à taxa histórica. Conforme definido no “Statement”, a taxa corrente é aquela corrente à data do Balanço, e a taxa histórica é aquela que é corrente à data de ocorrência de uma determinada transação.

5.5 A FORMA DE CONVERSÃO DO BALANÇO OBEDECE AOS SEGUINTE CRITÉRIOS

5.5.1 TAXA CORENTE

– Traduzidos à taxa corrente da data do Balanço ou de cada mês – (itens monetários).

- Ativo Circulante – Todas as contas exceto Estoques e Despesas Antecipadas.
- Passivo Circulante – Todas as Contas.

5.5.2 TAXA HISTORICA

– Traduzidos pela taxa vigente na data de sua ocorrência – (itens não monetários).

- Estoques
- Despesas Antecipadas (se relevante)
- Investimentos e outros Ativos Realizáveis não Correntes
- Imobilizado e Depreciação
- Marcas e Patentes
- “Goodwill” (Ágio) e outros intangíveis
- Lucros não Realizáveis
- Patrimônio Líquido
- Demonstrações do Resultado

5.5.3 QUANTO À DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO, AS TAXAS A SEREM UTILIZADAS SÃO AS SEGUINTE

- a) Taxa Corrente; (itens monetários) – Traduzidos à taxa em vigor na data da transação.
- b) Taxa Histórica; Custo da Vendas (por ser contrapartida da conta “Estoques”), Depreciações, Amortizações.

5.5.4 CRITÉRIOS MAIS USADOS PARA CONVERSÃO – ITENS NÃO MONETÁRIOS

CONTA	HISTÓRICO
Estoques	Composto pelos valores correspondentes ao mês de sua formação traduzido pela taxa média daqueles meses, ou através de custo médio global ou em nível de item.
Despesas Antecipadas	As adições são traduzidas à taxa média em vigor no mês da ocorrência. As amortizações são efetuadas com base nas taxas usadas na sua formação.
Investimentos e Outros Ativos Realizáveis não correntes	As adições traduzidas pela taxa média em vigor no mês de sua ocorrência. As baixas são efetuadas com base no valor formado em Dólar. Investimentos em companhias controladas e coligadas são contabilizados pelo método da equivalência patrimonial, após a tradução das demonstrações financeiras das referidas companhias.
Imobilizado	As adições são traduzidas pela taxa media em vigor no mês de ocorrência. As baixas do custo e as correspondentes depreciações são determinadas pelo Dólar Histórico do bem (data da aquisição). As depreciações são calculadas considerando as taxas anuais, tendo

	como base o valor em dólar histórico do bem.
Patrimônio Líquido	Apurado pela diferença entre o total do ativo total, menos o passivo circulante e o passivo em longo prazo.
Resultado do Exercício	<p>Apurado pela movimentação das contas do patrimônio líquido, considerando-se:</p> <p>Saldo Inicial</p> <p>(+) Contribuições de Capital</p> <p>(-) Dividendos Declarados</p> <p>(+) Saldo Final, apurado pela diferença entre, o total do ativo total, menos passivo circulante e passivo em longo prazo,</p> <p>(=) Resultado Líquido do Exercício.</p> <p>As contas são traduzidas mensalmente à taxa média do mês, acumulando-se o resultado mensal, com exceção de:</p> <p>O custo dos produtos vendidos é obtido através da movimentação dos estoques.</p> <p>Correção Monetária – não é traduzida, pois não trata de princípios de contabilidade geralmente aceitos nos Estados Unidos da América.</p> <p>Variação cambial – não é traduzida ou é traduzida pela taxa média mensal, de acordo com a política da empresa.</p> <p>Receitas financeiras – são traduzidas à taxa média mensal ou é traduzido apenas os juros reais.</p> <p>Depreciação é calculada pela taxa anual de depreciação, tendo como base o valor em dólar histórico do bem.</p> <p>As perdas e ganhos são formados pelos ganhos ou perdas ocorridos nos ativos e passivos expostos. Esta conta é obtida através da comparação do Lucro Líquido conforme o demonstrativo de resultado em comparação com o resultado demonstrado na movimentação do Patrimônio Líquido.</p>

5.5.5 PROCEDIMENTOS PARA CONVERSÃO

1. Obter informações sobre as taxas a serem utilizadas. Estas taxas têm que ser às oficiais (taxas de venda). No tocante a conta de resultado a Empresa pode determinar uma política de procedimento sobre as taxas a serem utilizadas. Ex.: taxa oficial do mês, taxa média, média ponderada, taxa diária, desde que ocorra consistência na utilização.
2. Desenvolver planilha de trabalho incluindo montantes em Reais e Dólares das demonstrações financeiras do Ativo e Passivo do período ou mês anteriores. Estas informações serão os pontos de partida para que a tradução do ano ou mês em curso possa ser preparada.
3. Obter todos os dados sobre as contas que estão tratadas a valores históricos:
 - Inventários
 - Custos dos Produtos Vendidos
 - Despesas Antecipadas
 - Investimentos
 - Outros Ativos
 - Ativo Fixo
 - Patrimônio Líquido
4. Na conta de mutações patrimoniais deve ser observado o seguinte procedimento:
 - a) A conta de Lucro ou Prejuízo do período é apurada por diferença conforme já explicado anteriormente;
 - b) As demais contas que sofreram movimentação, com exceção da correção monetária que não deve ser traduzida para US \$, têm que ter o seu correspondente valor traduzido de acordo com a taxa em vigor na data da transação.

5. As contas de resultado deverão ser traduzidas pela taxa media, com exceção de:
- a) Custo dos Produtos Vendidos – taxa histórica calculada.
 - b) Depreciação – taxa histórica.
 - c) Correção monetária – sem correspondente em US\$.
 - d) Ganhos ou perdas na tradução – apurada por diferença conforme explicado anteriormente.
6. Após obtenção de todos os detalhes, o Balanço Patrimonial ativo e Passivo pode ser concluído.

5.5.6 EXEMPLOS SIMPLIFICADOS DE CONVERSÃO

5.5.6.1 EXEMPLO DE CONVERSÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Movimento I

Ativo	R\$	Taxa	US\$
Caixa	1.000,00	2,50	400,00
Aplicações Financeiras	1.000,00	2,50	400,00
Clientes	10.000,00	2,50	4.000,00
Estoques	4.200,00	Histórica	167,00
Permanente	25.000,00	Histórica	833,00
TOTAL	<u>41.200,00</u>		<u>5.800,00</u>

Passivo	R\$	Taxa	US\$
Fornecedores	9.000,00	2,50	3.600,00
Patrimônio Líquido	32.200,00	Historica	2.200,00
TOTAL	<u>41.200,00</u>		<u>5.800,00</u>

Movimento II

Premissas Utilizadas

- Venda de 50% dos Estoques por R\$ 12.000,00.
- Compras de Estoques a prazo por R\$ 1.100,00.

- Aplicação em Conta remunerada rendeu 110%.
- Correção Monetária; 100% (Saldo Inicial), 70% (Adições do Período).
- Cliente traduz o resultado pela taxa média do mês.

Ativo	R\$	Taxa	US\$
Caixa	100,00	100,00	1,00
Aplicações Financeiras	2.100,00	100,00	21,00
Clientes	22.000,00	100,00	220,00
Estoques	3.200,00	Histórica	104,00
Permanente	51.530,00	Histórica	845,00
TOTAL	78.930,00		1.191,00

Passivo	R\$	Taxa	US\$
Fornecedores	10.100,00	100,00	101,00
Capital	64.400,00	Histórica	1.060,00
Lucro / Prejuízo Acumulado	4.430,00		30,00
TOTAL	78.930,00		1.191,00

Demonstrativo do Resultado

	R\$	Taxa	US\$
Vendas	12.000,00	75,00	160,00
CPV	(2.100,00)	Histórica	(84,00)
Receita Financeira	1.100,00	75,00	15,00
Correção Monetária do Balanço	(6.570,00)	0,00	0,00
Ganho e Perdas na Tradução	0,00	0,00	(61,00)
Lucro Líquido	4.430,00		30,00

Atente para o CPV em R\$, ao ser convertido pela taxa histórica manter seu valor negativo por razão de ser uma despesa.

Veja que n tradução a conta contábil, Correção Monetária do Balanço não é considerada em US\$, porque deixa de ter sua função em razão da tradução estar em moeda forte.

Composição dos Estoques

	R\$	Taxa	US\$
Saldo Inicial	4.200,00	Histórica	167,00
Venda	(2.100,00)		(83,00)
Compra	1.100,00	55,00	20,00
TOTAL	<u>3.200,00</u>		<u>104,00</u>

Para conta contábil Venda idem comentário anterior sobre a conta contábil CPV

Composição do Imobilizado

	R\$	Taxa	US\$
Saldo Inicial	25.000,00	Histórica	833,00
Compras	900,00	75,00	12,00
Correção Monetária	25.630,00		0,00
TOTAL	<u>51.530,00</u>		<u>845,00</u>

Formação dos Ganhos ou Perdas na Tradução

	R\$	Taxa	US\$
Caixa	1.000,00	100,00	10,00
	1.000,00	50,00	(20,00)
			<u>(10,00)</u>
Aplicações Financeiras	1.000,00	100,00	10,00
	1.000,00	50,00	(20,00)
			<u>(10,00)</u>
Clientes	10.000,00	100,00	100,00
	10.000,00	50,00	(200,00)
			<u>(100,00)</u>
Fornecedores	9.000,00	50,00	180,00
	9.000,00	100,00	(90,00)
			90,00
Perda no Saldo de Abertura			<u><u>(30,00)</u></u>

Detalhe observe que os saldos negativos são em razão da coluna taxa.

B – Movimentação do Mês

	R\$	Taxa	US\$
Caixa	(900,00)	100,00	(9,00)
	(900,00)	75,00	(12,00)
			<u>3,00</u>
Aplicações Financeiras	1.100,00	100,00	11,00
	1.100,00	75,00	(15,00)
			<u>4,00</u>
Clientes	12.000,00	100,00	120,00
	12.000,00	75,00	(160,00)
			<u>(40,00)</u>
Fornecedores	1.100,00	75,00	15,00
	1.100,00	100,00	(11,00)
			<u>4,00</u>
Compra de Estoques	1.100,00	55,00	20,00
Compra de Estoques	1.100,00	100,00	(11,00)
			<u>9,00</u>
Compra de Imobilizado	900,00	100,00	9,00
Compra de Imobilizado	900,00	75,00	(12,00)
			<u>(3,00)</u>
Perda do Movimento do Mês			<u>(31,00)</u>
Perda Total na Tradução			<u><u>(61,00)</u></u>

Detalhe observe que os saldos negativos são em razão da coluna taxa.

Exemplo de Conversão dos Estoques

a) Matéria Prima

Histórico	Quantidade	R\$		Taxa	US\$	
		Total	Custo Médio		Total	Custo Médio
Saldo Inicial	40	50.000,00	1.250,00	50,00	1.000,00	25,00
Compra	30	68.850,00	2.295,00	85,00	810,00	27,00
Saldo	70	118.850,00	1.697,86		1.810,00	25,86
Saída	(20)	(33.960,00)	1.698,00		(517,00)	25,86
Saldo Final	50	84.890,00	1.698,00		1.293,00	25,86

b) Produto em Processo

Histórico	Quantidade	R\$		Taxa	US\$	
		Total	Custo Médio		Total	Custo Médio
Saldo Inicial	10	17.600,00	1.760,00	55,00	320,00	32,00
						25,86
Entrada MP	20	33.960,00	1.698,00		517,00	
Entrada GGF		22.000,00		**90	244,00	
Saldo	30	73.560,00	2.452,00		1.081,00	36,03
Saída	(17)	(41.684,00)	2.452,00		(613,00)	36,03
Saldo Final	13	31.876,00	2.452,00		468,00	36,03

c) Produto Acabado

Histórico	Quantidade	R\$		Taxa	US\$	
		Total	Custo Médio		Total	Custo Médio
Saldo Inicial	50	122.400,00	2.448,00	63,00	1.943,00	38,86
Venda	(30)	(73.440,00)	2.448,00		(1.166,00)	38,86
Entrada	17	41.684,00	2.452,00		613,00	36,03
Saldo	37	90.644,00	2.450,00		1.390,00	37,57

* Taxa do US\$ do dia da Compra.

** Taxa do US\$ Média do Mês

Razonetes dos lançamentos Contábeis:

Contas a Receber		Vendas		Estoques		CPV	
10.000,00			12.000,00	4.200,00	2.100,00	2.100,00	
12.000,00				2.100,00			
				1.100,00			
22.000,00	0,00	0,00	12.000,00	7.400,00	2.100,00	2.100,00	0,00
22.000,00	0,00	0,00	12.000,00	5.300,00	0,00	2.100,00	0,00
Fornecedores		Permanente		Caixa		Aplicação Financeira	
	1.100,00	900,00			900,00	1.000,00	
						1.100,00	
0,00	1.100,00	900,00	0,00	0,00	900,00	2.100,00	0,00
0,00	1.100,00	900,00	0,00	0,00	900,00	2.100,00	0,00
Rec. Aplicação Financeira		Permanente		C/M B. (RILEP)		P.L.	
	1.100,00	25.000,00		32.200,00	25.630,00		32.200,00
		9.000,00					
		25.630,00					
0,00	1.100,00	59.630,00	0,00	32.200,00	25.630,00	0,00	32.200,00
0,00	1.100,00	59.630,00	0,00	6.570,00	0,00	0,00	32.200,00

5.5.7 CASO PRÁTICO

Situação Inicial

ATIVO	R\$	US\$	PASSIVO	R\$	US\$
Circulante			Circulante		
Caixa e Bancos	5.000	15	Empréstimos e Financiamentos	1.845.100	5.715
Aplicações Financeiras	12.700	39	Fornecedores Nacionais	1.247.800	3.865
Contas a Receber Nacionais	1.931.400	5.982	Fornecedores no Exterior	961.300	2.977
Contas a Receber no Exterior	1.847.200	5.721	Provisão de Férias	848.400	2.628
Estoques de Produtos Acabados	2.604.200	10.055			
	6.400.500	21.812		4.902.600	15.185
Permanente			Patrimônio Líquido		
Investimentos	3.740.800	34.007	Capital	8.225.700	74.224
Imobilizado	2.987.000	33.588	Lucro (Prejuízo)	0	0
	6.727.800	67.595		8.225.700	74.224
TOTAL DO ATIVO	13.128.300	89.407	TOTAL DO PASSIVO	13.128.300	89.409

Premissas:

1 – Venda a prazo no mercado nacional de 40% dos Estoques de Produtos Acabados pelo valor de R\$ 1.846.400,00 .

2 – Recebimento de Duplicatas de nossos clientes nacionais no valor de R\$ 507.000,00

3 – Pagamento de nossos fornecedores no valor de R\$ 490.800,00 .

4 – Atualização da provisão de férias no final do mês no valor de R\$ 220.584,00 sendo 40% apropriado em despesas com vendas e o restante em despesas administrativas.

5 – Atualização Monetária:

- Investimentos	R\$ 748.160,00
- Imobilizado	R\$ 597.400,00
- Patrimônio Líquido	R\$ 1.645.140,00

6 – Atualização das aplicações financeiras, empréstimos e a variação cambial do contas a receber e a pagar no exterior foi de 26%.

7 – Dados complementares:

Taxa do US\$ Inicial	322,88
Taxa do US\$ Médio	364,86
Taxa do US\$ Final	406,83

8 – Pede-se:

Com base na situação inicial em anexo e nas premissas descritas acima, elabore as demonstrações financeiras em US\$ no período seguinte.

Faça um demonstrativo que prove o ganho ou perda na tradução apurado na demonstração do resultado.

Caso Prático

Demonstração de Resultados	R\$	US\$
Receita de Vendas	1.846.400	5.061
Custo dos Produtos Vendidos	(1.041.680)	(4.022)
Lucro Bruto	804.720	1.039
Provisão de Férias - Vendas	(88.234)	
Provisão de Férias - Administrativa	(132.350)	
Despesas Financeiras	(479.726)	
Variação Cambial Passiva	(249.938)	
Receitas Financeiras	3.302	
Variação Cambial Ativa	480.272	
Resultado Operacional	338.046	1.039
Correção Monetária	(299.580)	0
Ganho (Perda) na Tradução	0	(963)
Lucro do Exercício	38.466	76

Balanço Patrimonial

ATIVO	R\$	US\$	PASSIVO	R\$	US\$
Circulante			Circulante		
Caixa e Bancos	21.200	52	Empréstimos e Financiamentos	2.324.826	5.714
Aplicações Financeiras	16.002	39	Fornecedores Nacionais	757.000	1.861
Contas a Receber Nacionais	3.270.800	8.040	Fornecedores no Exterior	1.211.238	2.977
Contas a Receber no Exterior	2.327.472	5.728	Provisão de Férias	1.068.984	2.628
Estoques de Produtos Acabados	562.520	4.839			
	6.197.994	18.698		5.362.048	13.180
Permanente			Patrimônio Líquido		
Investimentos	4.488.960	13.903	Capital	8.225.700	25.476
Imobilizado	3.584.400	11.101	Reserva de Capital	1.645.140	5.095
	8.073.360	25.004	Lucro (Prejuízo)	38.466	119
				9.909.306	30.690
TOTAL DO ATIVO	14.271.354	43.702	TOTAL DO PASSIVO	15.271.354	43.870

Solução Modelo

ATIVO	R\$	US\$	PASSIVO	R\$	US\$
Circulante			Circulante		
Caixa e Bancos	21.200	52	Empréstimos e Financiamentos	2.324.826	5.714
Aplicações Financeiras	16.002	39	Fornecedores Nacionais	757.000	1.861
Contas a Receber Nacionais	3.270.800	8.040	Fornecedores no Exterior	1.211.238	2.977
Contas a Receber no Exterior	2.327.472	5.721	Provisão de Férias	1.068.984	2.628
Estoques de Produtos Acabados	1.562.520	6.033			
	7.197.994	19.885		5.362.048	13.180
Permanente			Patrimônio Líquido		
Investimentos	4.488.960	34.007	Capital	8.225.700	74.224
Imobilizado	3.584.400	33.588	Reserva de Capital	1.645.140	0
	8.073.360	67.595	Lucro (Prejuízo)	38.466	76
				9.909.306	74.300
TOTAL DO ATIVO	15.271.354	87.480	TOTAL DO PASSIVO	15.271.354	87.480

Prova do Ganho ou Perda na Tradução

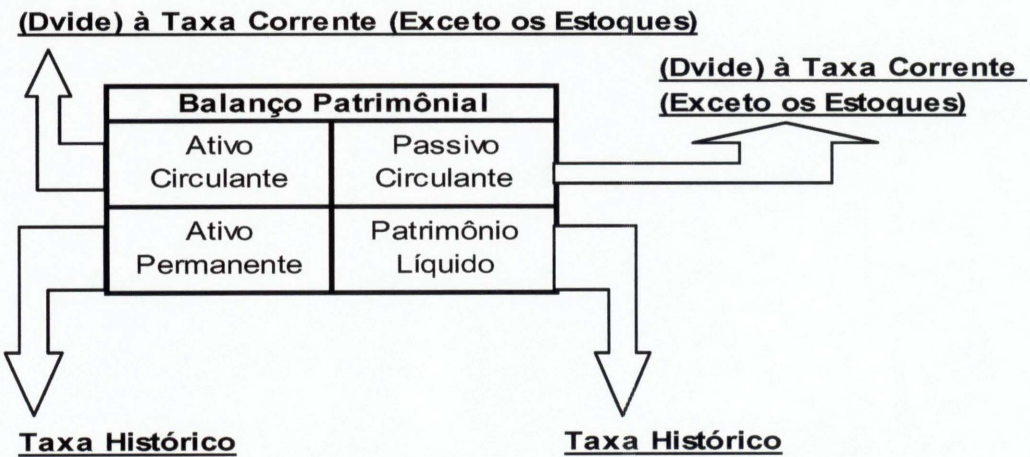
		Valores em R\$	Taxa US\$	US\$	US\$ B.P.	US\$ Ganho (Perda)
Caixa e Bancos	S.I.	5.000,00	322,88	15,49		
	MOVIM	16.200,00	364,86	44,40		
	S.F.	21.200,00		59,89	52,00	(7,89)
Contas a Receber Nacionais	S.I.	1.931.400,00	322,88	5.981,79		
	MOVIM	1.339.400,00	364,86	3.671,00		
	S.F.	3.270.800,00		9.652,79	8.040,00	(1.612,79)
Fornecedores Nacionais	S.I.	1.247.800,00	322,88	3.864,59		
	MOVIM	(490.800,00)	364,86	(1.345,17)		
	S.F.	757.000,00		2.519,42	1.861,00	658,42
Perda no Saldo de Abertura						(962,25)

Solução Modelo

Demonstração dos Resultados

DEMOSNTRAÇÃO DE RESULTADOS	R\$	US\$	Reclacificação do Ganho (Perda)	Saldo Reclassificado
Receitad de Vendas	1.846.400	5.061	(1.613)	3.448
Custos dos Produtos Vendidos	(1.041.680)	(4.022)	658	3.364
Lucro Bruto	804.720	1.039		
Provisão de Férias - Vendas	(88.234)			
Provisão de Férias - Administrativa	(132.350)			
Despesas Financeiras	(479.726)			
Variação Cambial Passiva	(249.938)			
Receitas Financeiras	3.302			
Variação Cambial Ativa	480.272			
Resultado Operacional	338.046	1.039		76
Correção Monetária	(299.580)			
Ganho (Perda) na Tradução		(963)		0
Lucro do Exercício	38.466	76		76

5.5.8 DEFINIÇÃO GRÁFICA DA MECÂNICA DA CONVERSÃO DAS DEMOSTRAÇÕES CONTÁBEIS



Na figura acima se descreve a correta mecânica para aplicação das operações matemáticas para os cálculos de conversão das demonstrações contábeis.

6 CONCLUSÕES

A Contabilidade atualmente, para acompanhar a Globalização e necessidade de comunicação imediata entre os povos, nos últimos anos, tem demonstrado dificuldades em divulgar as informações, porque, as economias mundiais estão mais interdependentes, entretanto tem dificuldades distintas, com fatores econômicos particulares e outras variáveis que afetam especificamente este ou aquele país com respeito às normas e princípios contábeis de estrutura dos balanços que são diferentes entre: Brasil, Europa e Estados Unidos, criando um impacto sobre as demonstrações financeiras econômicas.

A provável solução é a harmonização e a padronização global, das demonstrações contábeis, a tendência é que os países ao utilizarem o IASB visando sanar estas diferenças na busca duma unificação das normas contábeis.

No caso da Comunidade Econômica Européia o que ela vem apresentando como solução para harmonização é a mudança nas legislações de cada Estado Membro até adequar-se a um modelo único próximo ao Norte Americano.

A globalização da economia e das relações de negócios internacionais gera o progresso ou o retrocesso das nações determinando influências não somente na economia, mas também na própria cultura dos povos, trazendo uma riqueza de culturas, troca de experiências e informações, a Globalização demonstra que a Contabilidade é um entre muitos dos instrumentos que transmitiram a linguagem internacional dos negócios e da economia.

As diferenças entre as moedas de cada país e a internacionalização dos empreendimentos levam à necessidade de se ter normas e mecanismos, bem como procedimentos e instrumentos para representar de maneira fiel o real valor das empresas para as entidades interessadas a economia mundial já conta com órgãos representativos que ao longo do tempo, vem estudando e definindo diretrizes para dar à preparação dos demonstrativos contábeis os procedimentos para atender os fins desejados, normatizando a elaboração de demonstrações contábeis e desenvolvendo uma padronização dos princípios contábeis geralmente aceitos, para que ocorra a homogeneização tão necessária.

Estes procedimentos já somam uma gama diversa de variáveis quais espelham em moeda forte o valor dos empreendimentos, o maior obstáculo no momento a ser suplantado é a homogeneização dos tratamentos das técnicas contábeis praticadas pelos diversos países. Aliado a este fato, uma melhor administração das economias dos países, que levasse a um melhor controle das taxas de inflação seria fundamental para ter-se definitivamente relatórios expressos em moeda forte.

Enquanto a padronização não ocorre, fica claro que o estudo e entendimento de técnicas a serem utilizadas não numa simples tradução e sim numa correta e

fidedigna conversão das demonstrações contábeis, se faz necessária para se apresentar de forma clara e direta os valores apresentados nas demonstrações contábeis refletindo a realidade da situação das empresas, tanto investidores como para órgãos públicos responsáveis pela fiscalização da saúde financeira das instituições que publicam demonstrações em âmbito mundial.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Contabilidade Avançada. 1ª Edição. Editora Atlas-SP. 1997, 198 p.

BANGS, David H. Guia prático planejamento de negócios, 1ª Edição, São Paulo, Ed. Nobel, 1999.

BEAMS, Floyd A., **BROZOVSKY**, John A. & **SHOULDERS**, Craig D. Advanced Accounting. 7ª Ed. New Jersey-USA: Prentice Hall, 1999, 899 p.

CAMPOS Filho, Ademar. Demonstração dos Fluxos de Caixa. 1ª Edição. Editora Atlas-SP, SP, 1999, 112 p.

FIPECAFI, Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 4ª Edição. Editora Atlas-SP –1995, 778 p.

IBRACON. Normas Internacionais de Contabilidade. 6ª Edição. Câmara Brasileira do Livro-SP – 1998, 570 p.

JUNIOR, José Hernandez Peres. Conversão de Demonstrações Contábeis para Moeda Estrangeira FASB Atlas, 2005.

KOUNROUZAN, MARCIA COVACIUC; Bacharel em Ciências Contábeis pela FECAP - Fundação Álvares Penteado e mestre na área de Contabilidade Estratégica e Controladoria pela FECAP - Fundação Álvares Penteado. Atua como professora nas Faculdades Oswaldo Cruz e na UNIP - Universidade Paulista. Consultora pela Plenty Controladoria. (Artigo: MOEDA FORTE E MOEDA FRACA).

NAKAGAWA, Masayuki. Introdução a Controladoria conceitos, sistemas, implementação, 4ª Edição, São Paulo, Ed. Atlas S.A, 1993.

ROSA, Paulo Moreira da. A Contabilidade no Mercosul. 1ª Edição. Editora Atlas-SP. – 1999, 155 p.

SCHMIDT Paulo; **SANTOS** José Luiz Dos; **FERNANDES** Luciane Alves. Manual de Conversão das Demonstrações Financeiras Atlas, 2005.

VERGARA, Sylvia Constant. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. São Paulo: Editora Atlas, 1997, 90 p.

“Sites” das empresas de Auditoria Externa:

- Price Waterhouse Coopers (www.pwc.com/br).
- Ernest & Young ([www. Ey.com.br](http://www.Ey.com.br)).
- KPMG Auditores Independentes (www.kpmg.com.br).

8. ANEXOS

8.1 RESUMO DAS NORMAS IASC

A. Valorização de estoques

Brasil

Semelhante ao IAS (Lei nº 6404/76 e NPC IBRACON nº 02), exceto que o método de custo LIFO não é aceitável pela legislação fiscal e, por isso, é rara sua utilização.

Internacionais (IAS)

Os estoques devem ser valorizados pelo custo histórico ou pelo valor líquido realizável, dos dois o menor, utilizando-se o FIFO ou o custo médio como métodos preferidos.

Matérias-primas e produtos em processo não precisam ser levados a valor líquido realizável, se os produtos acabados finais forem vendidos ao custo ou acima deste. A base LIFO é uma alternativa aceitável; mas, se for adotada, a valorização por meio de um dos métodos preferidos deve ser divulgada também (IAS nº 2).

O custo dos estoques compreende todos os custos de compras, processamento e demais custos incorridos para trazer os estoques a uma determinada localização e condição física. Os estoques de metais preciosos e *commodities* usados para atividades de *trading* podem ser registrados pelo valor de mercado (menos as despesas de venda), mesmo se este for acima de custo.

A depreciação deve ser alocada numa base sistemática a cada um dos períodos contábeis, durante a vida útil dos ativos. Nenhum método específico de depreciação é recomendado, mas o método escolhido deve ser aplicado consistentemente.

A vida útil dos bens deve ser revisada periodicamente e as taxas de depreciação ajustadas (IAS nº 4).

Estas demonstrações devem ser produzidas como parte integrante das demonstrações financeiras (IAS nº 7).

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (ARB nº 43), exceto que o LIFO é aceitável sem necessidade de se efetuar a divulgação da comparação com um outro método, conforme exigido pelo IAS.

B. Depreciação

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº 93).

Semelhante ao IAS (SFAS nº 95).

Brasil

Semelhante ao IAS, na teoria (Pron. IBRACON nº VII). Usualmente segue-se a legislação tributária.

Obrigatória a apresentação das demonstrações das origens e aplicações de recursos (Lei nº 6404/76).

As demonstrações de fluxo de caixa podem ser divulgadas como informação suplementar (PO CVM nº 24/92 e NPC IBRACON nº 20).

C. Demonstrações de fluxos de caixa

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (APB nº 20), exceto para as mudanças de práticas contábeis, cujo efeito deve ser reconhecido no resultado do período da mudança.

Não existe a possibilidade de tratamento alternativo.

Brasil

Semelhante ao IAS (PO CVM nº 24/92 e Lei nº 6404/76), exceto que não existe a possibilidade de tratamento alternativo.

D. Itens extraordinários ou excepcionais, erros fundamentais e alterações em práticas contábeis

Internacional

Itens extraordinários ou excepcionais gerados pelas atividades da companhia devem ser registrados no resultado do período de sua competência e divulgados separadamente.

Os erros fundamentais nas demonstrações financeiras de períodos anteriores e os efeitos das alterações nas práticas contábeis devem ser refletidos por um ajuste nos

lucros acumulados no início do primeiro período apresentado nas demonstrações financeiras e nos números comparativos do período anterior.

Um tratamento alternativo (menos preferido) seria o de registrar estes ajustes no resultado do período em curso, da mesma maneira que itens extraordinários ou excepcionais (IAS nº 8).

Custos de pesquisa e desenvolvimento devem ser registrados como despesa. Somente podem ser capitalizados os custos de desenvolvimento de um projeto que satisfaça aos seguintes critérios:

- produto/processo está definido claramente e os custos atribuíveis a ele podem ser identificados separadamente;
- a viabilidade técnica do produto já foi demonstrada;
- a gerência indicou sua intenção de produzir e colocar no mercado ou utilizar o produto/processo;
- existe uma indicação clara de um mercado futuro para o produto/processo ou, se for utilizado internamente, sua utilidade é demonstrada claramente;
- existem recursos adequados ou estes estarão disponíveis para completar o projeto e colocar o processo/produto no mercado.

E. Despesas de pesquisa e desenvolvimento

Estados Unidos

Todos os custos de pesquisa e desenvolvimento são debitados a resultado do período, quando incorridos (SFAS nº 2).

Brasil

Podem ser diferidas quase todas as despesas para as quais algum benefício futuro é esperado (Lei nº 6.404/76 e Pron. IBRACON nº VIII).

Geralmente a amortização segue a legislação tributária.

Internacional

Os custos de desenvolvimento diferidos devem ser limitados ao que se pode esperar recuperar em termos razoáveis das receitas futuras relacionadas, considerando os custos de desenvolvimento futuro e os custos de produção, de venda e de administração relacionados.

Os custos de desenvolvimento diferidos devem ser alocados aos períodos contábeis futuros numa base sistemática, relacionada ou com a venda, ou com a utilização esperada para o produto/processo ou com sua vida útil.

O saldo de custos de desenvolvimento diferidos deve ser imediatamente baixado (parcial ou integralmente) se deixar de existir um dos cinco critérios supra mencionados ou se o saldo, mais os custos futuros descritos acima, exceder as receitas relacionadas projetadas no futuro.

Os custos de desenvolvimento diferidos baixados desta forma podem ser recapitalizados se houver uma reversão de circunstâncias (IAS nº 9).

Perdas contingentes devem ser provisionadas e debitadas na demonstração de resultados, se for provável que um ativo tenha sofrido redução de valor ou que um passivo tenha sido incorrido, dependendo da possibilidade de fazer uma estimativa razoável da perda.

Perdas contingentes não provisionadas devem ser divulgadas nas demonstrações financeiras, a menos que a possibilidade de perda seja remota.

Ganhos contingentes devem ser reconhecidos somente na realização.

Eventos materiais que ocorrem depois da data do balanço exigem ajustes nas demonstrações financeiras somente se fornecerem evidências adicionais para fatos já existentes na data do balanço ou se indicarem que a premissa da continuidade das operações, no todo ou em parte, não é mais razoável (IAS nº s 10 e 37).

F. Contingências e eventos subsequentes

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº 5), exceto que a provisão para custos de garantia de produto é exigida especificamente.

Semelhante ao IAS (ARB nº 45).

Brasil

Semelhante ao IAS (NBC-T nº 4 e Pron. IBRACON nº XXII).

Semelhante ao IAS (Pron. IBRACON nº XVII).

Internacional

Contratos em longo prazo devem ser registrados de acordo com o “estágio de acabamento”.

Quando seus resultados não podem ser estimados razoavelmente, deve-se reconhecer as receitas somente na extensão dos custos incorridos daqueles contratos que são passíveis de recuperação.

O critério de “estágio de acabamento” deve ser utilizado quando o resultado do contrato pode ser previsto com razoável segurança.

A perda relacionada a um contrato deve ser provisionada assim que for identificada, abrangendo perdas incorridas até a data e perdas futuras até o fim do contrato (IAS nº 11).

G. Contratos em longo prazo

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº 109); contudo, as exigências do GAAP americano são mais detalhadas e especificam somente o método de passivo.

Ativos fiscais diferidos, relativos a prejuízos fiscais, devem ser contabilizados e uma provisão para desvalorização, quando aplicável, constituída.

A provisão deve ser estornada na medida em que a utilização desses prejuízos for mais provável.

Internacional

Impostos devem ser registrados nas demonstrações financeiras pelo princípio da competência, utilizando-se o método do passivo.

Pode-se usar a base de caixa para as diferenças temporais que não deverão reverter no futuro previsível.

Um saldo de crédito fiscal produzido em função de diferenças temporárias só pode ser contabilizado se existir perspectiva razoável da realização.

Só se deve criar um ativo de imposto diferido decorrente de prejuízos fiscais se for “provável” a existência de lucros tributáveis futuros que permitirão sua realização (IAS nº 12).

Deve-se fornecer revelação da relação entre a despesa de imposto e o resultado antes do imposto comparativamente com as alíquotas nominais aplicáveis.

Brasil

Semelhante ao IAS, usando o método de passivo (NPC IBRACON nº 25 e Delib. CVM nº 273/98).

H. Impostos sobre a renda

Não se reporta por segmento.

I. Relatório por segmento

Internacional

As vendas, os resultados, os ativos e os passivos empregados em cada segmento de negócio e região geográfica devem ser reportados separadamente nas demonstrações financeiras (IAS nº 14).

A entidade deve identificar e apresentar as informações por segmento baseada no sistema de informações utilizado no gerenciamento de suas operações.

Imobilizações devem ser registradas pelo custo histórico (tratamento recomendado). Os custos de financiamento atribuíveis diretamente à construção de imobilizado são capitalizados.

Como um tratamento alternativo, a reavaliação do imobilizado é permitida. Se um ativo for reavaliado, a categoria inteira dos ativos deve ser reavaliada. As reavaliações devem ser atualizadas regularmente.

Os superávits de reavaliação são creditados a uma reserva de reavaliação, a menos que estes revertam uma deficiência previamente debitada na demonstração de resultados.

As deficiências são registradas no resultado, a menos que revertam um superávit pelo mesmo valor ou valor inferior previamente gerado pelo mesmo ativo. O cálculo da deficiência é na base de "item por item".

Ao baixar um ativo reavaliado, o superávit da reavaliação é transferido para lucros acumulados (IAS nº s 16 e 23).

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº 131); contudo, as exigências do GAAP americano são mais detalhadas.

Não permite a reavaliação de imobilizado.

Na venda ou baixa de bens imóveis, existem salvaguardas para evitar o reconhecimento do lucro (todo ou parte) em situações nas quais o vendedor pode incorrer em custos futuros ou em situações nas quais o vendedor assinou uma opção de recompra por um preço fixo (SFAS 66).

Brasil

Não se reporta por segmento.

Semelhante ao IAS (NPC IBRACON nº 24 e Delib. CVM nº 183/95), exceto que o imposto de renda passivo diferido, resultante da reavaliação, deve ser registrado.

Na hipótese de laudos de avaliação indicarem que o total apurado, no conjunto, é inferior ao valor contábil dos bens correspondentes, devem ser observados os procedimentos a seguir descritos.

■ Quando de uma primeira avaliação ou quando não houver saldo na reserva de reavaliação, não cabe o reconhecimento negativo.

Todavia, a empresa deverá verificar se o valor líquido contábil dos ativos, considerados em conjunto, é recuperável por meio de suas operações futuras.

J. Imobilizado

Internacional

Veja o item 24 sobre valor de recuperação (*impairment*) de ativos.

ARRENDATÁRIO

Um *leasing* financeiro deve ser refletido no balanço do arrendatário pelo registro de um ativo e um passivo em valores iguais no início do *lease*, pelo valor de mercado do ativo arrendado ou, se menor, pelo valor presente das prestações.

As prestações do bem arrendado devem ser alocadas entre despesa financeira e redução do passivo em aberto. A despesa financeira deve ser alocada ao longo do termo do *leasing*, a fim de produzir uma taxa de juros constante sobre o saldo remanescente do passivo para cada período.

Um *leasing* financeiro gera uma despesa de depreciação para o ativo, bem como uma despesa financeira para cada período contábil. A política de depreciação para ativos arrendados deve ser consistente com a política para ativos próprios depreciáveis.

Brasil

Quando isto não ocorrer, o valor líquido contábil deve ser reduzido ao valor de recuperação. Esta redução somente deve ocorrer se for considerada não-temporária.

■ Quando houver saldo, o efeito deve ser revertido da reserva constituída anteriormente, considerando o efeito da provisão para imposto de renda diferido correspondente.

■ Quando o saldo da reserva for insuficiente para a contabilização da redução do ativo, representará que o valor de mercado é inferior ao valor de custo, devendo ser constituída uma provisão para perdas, lançando a contrapartida como despesa não-operacional. Os custos de financiamentos atribuíveis diretamente à construção de imobilizado são capitalizáveis. Todos os "*leasings*" são considerados operacionais. A receita de venda em transação venda e "*leaseback*" é registrada pelo valor nominal, não importando as circunstâncias.

Certas divulgações em notas explicativas são requeridas (PO CVM nº 15/87).

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº s 13 e 28).

K. Arrendamento

(Leasing)

Comparações entre práticas contábeis.

Internacional

Se não for certo que o arrendatário obterá a propriedade do bem no final do contrato, o ativo deve ser totalmente depreciado pelo menor período entre o contrato de *leasing* ou sua vida útil.

O débito nos resultados num *leasing* operacional deve ser a despesa de aluguel para o período contábil.

Se uma transação de venda e "*leaseback*" resulta em um *leasing* financeiro, qualquer excesso do valor de venda sobre o valor de livros deve ser diferido durante o período do *leasing*.

Se uma transação de venda e "*leaseback*" resulta em um *leasing* operacional, o lucro ou a perda deve ser reconhecido imediatamente no resultado. Se existir qualquer diferença entre o preço de venda e o valor de mercado num *leasing* operacional, tal diferença deve ser amortizada, ao longo do período de uso do ativo (IAS nº 17).

ARRENDADOR

Os ativos arrendados como um *leasing* financeiro devem ser registrados como contas a receber (não como ativo imobilizado), pelo valor líquido de investimento no contrato de *leasing*.

A receita financeira relacionada ao *leasing* financeiro é reconhecida por uma taxa de retorno constante sobre o investimento líquido residual do arrendador ou, no investimento valorizado, pelo seu fluxo de caixa futuro.

Os ativos arrendados como um *leasing* operacional devem ser registrados como ativo imobilizado. A receita de aluguel é reconhecida linearmente pelo prazo do contrato ou, conforme características do *leasing* pactuado, por outro critério que seja mais apropriado.

As receitas são essencialmente reconhecidas quando da *performance* de venda, i.e. houve toda a transferência dos riscos e possíveis ganhos associados com a propriedade de ativos, a entrega de serviços, etc.

O reconhecimento pelo método de regime de competência é utilizado para juros e “*royalties*”, (IAS nº 18).

Veja o item 7 a respeito de contratos em longo prazo.

O método de avaliação atuarial é o da unidade de crédito projetada, sendo a data do balanço a data-base de mensuração.

A alocação dos benefícios começa quando o empregado adere ao plano de benefícios e termina quando o direito ao benefício não é mais condicionado aos serviços a serem prestados no futuro.

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (ARB nº 43 e SFAS nº 48), exceto que condições específicas são estabelecidas para o reconhecimento de receita, onde existe o direito de retorno do cliente.

O método de avaliação atuarial é o da unidade de crédito projetada e a data-base de mensuração pode ser de até três meses da data do balanço.

Brasil

Semelhante ao IAS (Pron. IBRACON nº XIV), exceto que as vendas de bens e serviços são normalmente registradas quando a Nota Fiscal é emitida.

Geralmente, as contribuições à aposentadoria são registradas na demonstração de resultados da patrocinadora, na medida em que as contribuições são pagas.

São exigidas certas divulgações em notas explicativas (POs CVM nºs 21/90 e 24/92).

L. Reconhecimento de receita

Não se reporta por segmento

M. Benefícios de aposentadoria

Brasil

Outros benefícios de aposentadoria nem sempre são registrados pelo regime de competência.

Estados Unidos

A alocação dos benefícios começa quando o plano garante o crédito e termina ao final do tempo de serviço (custos de aposentadoria) ou quando o empregado se torna completamente elegível (outros benefícios pós-emprego).

O custo de serviço passado é amortizado pelo tempo de serviço remanescente.

A taxa de desconto a ser utilizada deve ser aquela pela qual as obrigações do plano serão liquidadas.

Ganhos e perdas atuariais são tratados da mesma forma que o IAS.

A avaliação dos ativos do plano é feita pelo valor justo (preferência pelo valor de mercado).

Na patrocinadora, não há limitação no reconhecimento de um eventual ativo.

Planos multipatrocinaados, com características de benefício definido são contabilizados como planos de contribuição definida (SFAS nºs 87 e 106).

Semelhante ao IAS.

Internacional

O custo de serviço passado é amortizado pelo período médio em que os benefícios se tornem elegíveis.

A taxa de desconto utilizada é a taxa para papéis de alta qualidade na data do balanço, consistente com a moeda e os termos dos benefícios.

Ganhos e perdas atuariais até o limite de 10% não precisam ser registrados. Acima deste limite amortiza-se pelo tempo residual que os benefícios se tornam elegíveis.

A avaliação dos ativos do plano é feita pelo valor justo.

Na patrocinadora, o reconhecimento de eventual ativo fica limitado ao valor de perdas atuariais e custo do serviço não reconhecidos, líquidos do valor presente de reembolsos disponíveis e eventuais reduções nas contribuições futuras.

Planos multipatrocinaados, com características de benefícios definidos são contabilizados como planos de benefícios definidos (IAS nº 19).

Incentivos governamentais, incluindo os não-monetários, por seu valor de mercado, não devem ser registrados até que haja segurança razoável de que (i) o empreendimento atenderá às condições do incentivo e (ii) o incentivo será recebido.

As receitas dos incentivos devem ser reconhecidas sistematicamente no resultado durante os períodos necessários para contrapô-las com os custos relacionados.

Os incentivos governamentais não podem ser creditados diretamente no patrimônio líquido.

N. Incentivos governamentais Brasil

Os incentivos governamentais são registrados quando recebidos e não são associados à vida do projeto ou ativo.

O incentivo mais comum (o incentivo fiscal de imposto de renda) não transita pelo resultado do período (Lei nº 6404/76).

Internacional

Um incentivo para compensar despesas/prejuízos já incorridos ou para dar apoio financeiro imediato ao empreendimento sem nenhum custo adicional relacionado deve ser creditado à demonstração de resultado no período em que se tornar realizável (IAS nº 20).

Transações em moeda estrangeira devem ser registradas usando-se a taxa da data da transação.

Em cada data de balanço, os itens monetários em moeda estrangeira devem ser convertidos à taxa de fechamento, a menos que exista um contrato de câmbio futuro. Neste caso, utiliza-se a taxa do contrato.

O. Câmbio

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº 52).

Os ganhos ou perdas num contrato de câmbio futuro utilizado como um “*hedge*” são diferidos até que termine a transação correlata do “*hedge*”.

Brasil

Semelhante ao IAS (Lei nº 6404/76, Pron. IBRACON nº XVIII e Delib. CVM nº 28/86), porém não existe tratamento especial para “*hedges*”.

As demonstrações financeiras das subsidiárias estrangeiras (demonstração de resultado e balanços) são convertidas na taxa do fechamento, a menos que a subsidiária seja baseada num ambiente hiper-inflacionário, sem nenhum sistema de correção monetária.

Nesta circunstância, usa-se a taxa histórica de conversão ou “*price level accounting*”.

Internacional

Se as transações em moedas estrangeiras são assim designadas e fornecem um “*hedge*” contra o investimento líquido numa entidade estrangeira, as diferenças de câmbio a que ocorrem devem ser levadas ao patrimônio líquido, na medida em que são cobertas pelas diferenças cambiais originadas pelo investimento líquido.

Os seguintes procedimentos devem ser aplicados para converter as demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira para futura consolidação:

- ativos e passivos, monetários e não-monetários, são convertidos à taxa de fechamento;
- a diferença cambial resultante da conversão de um investimento inicial líquido na empresa estrangeira, à taxa de câmbio diferente da que foi registrada anteriormente, é registrada diretamente em patrimônio líquido;
- os itens do resultado são convertidos às taxas de câmbio prevalecentes nas datas das transações (ou numa taxa média que a elas se aproxime); as diferenças que resultam da conversão de itens de resultado por taxas de câmbio diferentes da do fechamento, enquanto o balanço é convertido à taxa de câmbio de fechamento, são registradas no patrimônio líquido;
- quaisquer diferenças de câmbio geradas por outras mutações de patrimônio líquido na entidade estrangeira são reconhecidas em patrimônio líquido. Se as demonstrações

financeiras de uma entidade estrangeira são afetadas por altas taxas de inflação, elas devem ser ajustadas para efeitos de alteração de preços antes do processo de conversão. Alternativamente, pode-se aplicar a “remedição” na “moeda de relatório” (IAS nº 21 e IAS nº 29 para países com alta inflação).

Uma aquisição de negócio ou de uma empresa é contabilizada pelo seu custo de aquisição, sendo este o valor equivalente em numerário ao valor justo, dos ativos líquidos da outra entidade, mais outros custos atribuíveis à aquisição, na data da compra ou em que se assuma seu controle.

A partir da data da aquisição, o comprador incorpora, na sua demonstração de resultados, os resultados da operação da entidade adquirida e reconhece no balanço os ativos e passivos adquiridos, além de qualquer ágio ou deságio oriundo da aquisição.

O excesso do custo de aquisição sobre o valor justo dos ativos líquidos adquiridos na data da aquisição é considerado como ágio e contabilizado como um ativo.

Não se pode registrar, na aquisição, uma provisão contra perdas operacionais futuras. Contudo, passivos resultantes de uma aquisição podem ser reconhecidos (i.e. custos de fechamentos de fábricas para operações incidentais).

P. Combinações de empresas

Brasil

O método de fusão é permitido.

No método de aquisição não se adota o tratamento de valor justo.

O ágio ou deságio computados na ocasião da aquisição ou subscrição do investimento dever ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o originou.

O ágio ou deságio deve ser amortizado de acordo com o fundamento econômico que o determinou.

O ágio não justificado pelo fundamento econômico deve ser integralmente reconhecido como perda.

No caso de deságio sem fundamento econômico, sua amortização somente é registrada na baixa por alienação ou perecimento do investimento (Instr. CVM nº 247/96).

Semelhante ao IAS (Lei nº 6404/76), exceto para os investimentos classificáveis no ativo circulante, que devem ser registrados pelo valor líquido de realização.

Investimentos imobiliários são registrados como imobilizado e não há obrigação de reavaliá-los.

■ DA REAVALIAÇÃO DE INVESTIMENTOS

A Lei nº 6404/76 menciona que a reserva de reavaliação pode ser feita para os elementos do ativo, o que pode dar entendimento de abranger itens como investimentos, ativo diferido e estoques; porém, usualmente, aplica-se para bens do ativo imobilizado.

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (APB nº 16), exceto que permite a amortização de ágio em até 40 anos, em bases justificáveis, e não permite a alternativa de deferimento bruto para ágio negativo.

Semelhante ao IAS (SFAS nº 115), exceto que existem exigências específicas para títulos de renda variável com um valor de mercado facilmente determinável e para todos os títulos de renda fixa. São eles:

- títulos mantidos até a data do vencimento - registrado pelo custo atualizado pelos rendimentos apropriados pelo tempo transcorrido;
- títulos mobiliários - registrado pelo valor de mercado;
- outros - registrados pelo valor de mercado mas, diferentemente dos outros casos, creditar/debitar ganhos e perdas não realizados em conta específica do patrimônio líquido, ao invés de registrar em resultado.

Internacional

O ágio capitalizado que resulta de uma aquisição deve ser amortizado por um período que não exceda a 5 anos, embora, em circunstâncias justificáveis, seja permitido em até 20 anos.

O ágio negativo é deduzido proporcionalmente do valor justo de outros ativos não-monetários adquiridos e qualquer excesso é diferido e registrado no resultado ao longo de um período que não exceda 5 anos, embora, em circunstâncias justificáveis, seja permitido amortizá-lo em até 20 anos.

Alternativamente, o valor total do deságio pode ser diferido e amortizado (IAS nº 22).

Os investimentos classificados no balanço como ativos circulantes devem ser registrados ou pelo valor de mercado ou pelo valor que for menor, entre o custo e o valor de mercado.

Investimentos classificados como ativos em longo prazo devem ser registrados no balanço:

- pelo custo; ou
- por valores reavaliados; ou
- no caso de títulos mobiliários, pelo menor entre o de custo e o valor de mercado, determinado em base global da carteira.

Se valores reavaliados são usados, uma política para a frequência das reavaliações deve ser adotada e cada categoria inteira de investimentos em longo prazo deve ser reavaliada ao mesmo tempo.

O valor registrado de todos os investimentos em longo prazo deve ser reduzido, a fim de reconhecer-se um decréscimo que não seja temporário no valor dos investimentos, sendo tais reduções determinadas e efetuadas para cada investimento, individualmente.

Q. Investimentos

Internacional

Um aumento no valor registrado devido à reavaliação de investimentos em longo prazo deve ser creditado ao patrimônio líquido, como um superávit ou excesso de reavaliação, a menos que este aumento reverta um déficit de uma reavaliação prévia.

Da mesma maneira, um decréscimo no valor registrado deve ser debitado em lucros e perdas, a não ser que reverta um superávit anterior.

Investimentos imobiliários podem ser classificados no imobilizado (veja item 10) ou tratados como investimentos em longo prazo (IAS nº 25). Veja item 20 sobre instrumentos financeiros.

Estados Unidos

Investimentos imobiliários são considerados imobilizado. Reavaliações não são permitidas.

Brasil

A NPC nº 24 do IBRACON e a CVM, na sua Deliberação nº 183, restringem a reavaliação apenas para itens tangíveis do ativo imobilizado, desde que não seja prevista sua descontinuidade operacional.

Semelhante ao IAS (Instr. CVM nº 247/96), exceto que:

- as Demonstrações Financeiras Consolidadas devem ser elaboradas apenas por companhia aberta;
- as demonstrações financeiras de uma subsidiária consolidada podem ter uma defasagem máxima de datas de dois meses.

R. Consolidação e investimentos em subsidiárias e afiliadas

Internacional

Uma controladora, que não é em si uma subsidiária, deve preparar demonstrações financeiras consolidadas.

Todas as subsidiárias devem ser consolidadas, exceto quando:

- a) o controle é temporário, porque a subsidiária foi adquirida e controlada exclusivamente para uma venda subsequente num futuro próximo; ou
- b) a subsidiária opera sob severas restrições em longo prazo, as quais afetam significativamente sua capacidade de transferir recursos à controladora. Subsidiárias excluídas devem ser registradas como investimentos em longo prazo (conforme item 17).

Nas demonstrações financeiras separadas da controladora, investimentos em afiliadas e subsidiárias devem ser avaliados pelo método de equivalência patrimonial, a menos que as circunstâncias “a” e “b” anotadas acima sejam aplicáveis ou, se o investidor deixar de ter influência significativa, embora continue com o investimento. Nestas condições, registra-se a afiliada como investimento em longo prazo (conforme item 17, já mencionado).

As demonstrações financeiras de uma subsidiária consolidada podem conter uma defasagem máxima de três meses em relação à data das demonstrações financeiras da controladora. Os eventos e transações significativas entre as duas datas devem ser reconhecidas.

Uma subsidiária é definida como um empreendimento ou empresa controlada pela controladora.

Uma afiliada é definida como uma empresa sobre a qual a controladora tem influência significativa (IAS nº s 27 e 28).

A participação de um grupo numa *joint venture* pode ser registrada pelo método de equivalência patrimonial ou por consolidação proporcional, a menos que as condições “a” e “b” especificadas para as subsidiárias no item 18 sejam aplicáveis. Em tais circunstâncias, uma *joint venture* pode ser registrada como um investimento em longo prazo.

Se um dos sócios da *joint venture* deixar de possuir controle conjunto sobre o empreendimento, deve-se cessar imediatamente a consolidação proporcional ou, se perder influência na condução da *joint venture*, deve cessar imediatamente a aplicação da equivalência patrimonial (IAS nº 31).

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº 94 e APB nº 18), exceto quando:

- subsidiárias são definidas como controladoras majoritárias do direitos a voto;
- uma influência significativa é presumida quando uma empresa é possuidora de 20% a 50% das ações com direito a voto; e
- não há exigência específica com relação à defasagem das datas entre as demonstrações financeiras da subsidiária e da controladora.

Somente o método de equivalência patrimonial é utilizado para *joint ventures* (SFAS nº 94 e APB nº 18).

Brasil

Semelhante ao GAAP americano para *joint ventures*, por meio de uma empresa legalmente constituída.

Uma *joint venture* que não está constituída dentro de uma empresa não é uma estrutura legal viável no Brasil.

Semelhante ao IAS para consolidação proporcional em *joint ventures* (Instr. CVM nº 247/96).

S. Joint ventures

Comparações entre práticas contábeis 33

Internacional

Todos os ativos e passivos financeiros, incluindo derivativos, devem ser registrados no balanço (inicialmente pelo seu valor de custo, incluindo-se o custo da transação).

Instrumentos financeiros devem ser avaliados pelo seu valor justo, exceto empréstimos e recebíveis originados pela entidade e não mantidos para negociação e outros investimentos com prazo de vencimento fixo, como financiamentos securitizados e ações preferenciais obrigatoriamente amortizáveis, os quais a empresa pretende e tem a responsabilidade de manter até o vencimento.

Esses instrumentos devem ser mantidos pelo valor de custo.

Variações no valor justo dos instrumentos financeiros podem ser reconhecidas integralmente no resultado do período ou reportadas no patrimônio líquido, até a data de sua venda ou realização de ganho/perda, que então deverá ser reportada no resultado do período.

Essa segunda opção não é válida para instrumentos financeiros mantidos para negociação.

A contabilização de *hedge* é permitida em determinadas circunstâncias, desde que sua relação seja claramente definida, mensurável e efetiva; para *hedge* de uma posição líquida de balanço não é permitida essa forma de contabilização (IAS nº 39).

Nenhuma exigência específica.

Estados Unidos

Semelhante ao IAS, exceto que todas as variações no valor justo dos instrumentos financeiros (outros que não títulos mobiliários de *trading* e títulos a serem mantidos até o vencimento), devem ser reportadas no patrimônio líquido até a data de sua venda ou realização de ganho/perda, quando, então, será reportado no resultado do período (SFAS nº 115).

A forma de contabilização das variações no valor justo de derivativos (que são ganho/perda) depende da utilização prevista para o derivativo e o seu resultado (SFAS nº 133).

Brasil

Os instrumentos financeiros devem ser revelados em nota explicativa, estimando-se seu valor de mercado ou seu valor presente ajustado por uma taxa para investimento de natureza, risco e prazos similares (Instr. CVM nº 235/95).

T. Dívidas em mora e reestruturação de dívida

Estados Unidos

Dívidas em mora devem ser registradas pelo valor presente da receita esperada no futuro, a menos que exista provisão contábil. Neste caso, a provisão será ajustada.

A dívida perdoadada numa reestruturação é debitada no resultado pelo prestador e creditada no resultado pelo tomador do empréstimo (SFAS nº s 15 e 114).

Brasil

Dívida em mora é registrada por custo, a menos que uma redução permanente no valor seja projetada. Neste caso, registra-se uma provisão (Lei nº 6404/76).

Dívidas perdoadas são registradas de forma semelhante ao GAAP americano.

U. Ativos intangíveis (excluindo ágio)

Internacional

Podem ser registrados quando se tratar de um recurso que a entidade controla, resultante de eventos passados e considerando que benefícios econômicos futuros serão extraídos e esses valores podem ser razoavelmente mensurados.

Ágios, marcas, logotipos, títulos de obras e lista de clientes gerados internamente não podem ser considerados como ativos.

Existe um pressuposto que a amortização não deve ser superior a 20 anos, exceto em raras circunstâncias (IAS nº 38).

Estados Unidos

Registrados pelo custo e amortizados ao longo da vida útil esperada, mas não excedendo há 40 anos.

Os custos relacionados com ativos intangíveis desenvolvidos internamente, os quais não são identificáveis separadamente, têm vida útil indeterminada ou são inerentes, numa empresa em continuidade, devem ser amortizados quando incorridos.

As diminuições permanentes no valor de intangíveis devem ser registradas imediatamente (APB nº 17 e ARB nº 43).

Brasil

Nenhuma exigência específica.

Deve-se levar em consideração os benefícios futuros gerados pelo ativo e sua recuperação, para determinar a necessidade de sua desvalorização (Lei nº 6404/76).

V. Empreendimentos em fase pré-operacional

Internacional

Despesas incorridas por um empreendimento em fase pré-operacional devem ser registradas imediatamente no resultado, a menos que sejam de natureza capitalizável como ativo fixo (IAS nº 38).

Se o valor registrado do ativo for superior a seu valor de recuperação, uma provisão para ajustá-lo ao seu valor de recuperação deve ser constituída.

Essa regra aplica-se a todos os ativos, exceto estoques, contratos de construção, impostos diferidos, ativos financeiros e benefícios a empregados.

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº 7).

Semelhante ao IAS (SFAS nº 121), exceto que se aplica a ativos de longo prazo, intangíveis identificáveis e ágios associados com os ativos de longo prazo.

Brasil

Todos os custos de um empreendimento em fase pré-operacional, além dos custos capitalizados normalmente como ativos fixos, são capitalizados como ativos diferidos, a serem amortizados a partir da data de início das atividades, para um prazo mínimo de cinco anos e máximo de dez anos (Lei nº 6404/76 e Pron. IBRACON nº VIII).

Como princípio, todos os ativos constantes do balanço devem ser recuperáveis (NPC nº 24 do IBRACON e Delib. CVM nº 183/95).

W. Recuperação de ativos

Internacional

Um ativo é considerado irrecuperável quando seu valor registrado é maior que seu valor recuperável. Valor de recuperação é o preço líquido de venda ou o valor de uso; dos dois o maior.

Valor de uso é o valor presente do fluxo de caixa estimado, decorrente do uso continuado de um ativo e de sua disposição no final de sua vida útil.

A determinação do valor de recuperação deve ser feita sempre que houver indícios de problemas de recuperação de um determinado ativo. Indícios podem ser o declínio no

valor de mercado do ativo, mudanças de taxas de juros, obsolescência, danos físicos, planos de reestruturação, etc. (IAS nº 36).

Estados Unidos

Caso existam evidências de problemas de recuperação, efetua-se o teste de recuperação, ou seja, apura-se o fluxo de caixa estimado pelo uso do ativo, sem efetuar o desconto a valor presente. Se o fluxo de caixa não descontado for inferior ao valor de livros, deve-se apurar o valor justo dos ativos e registrar, em seguida, uma provisão para perdas com recuperação.

O valor de recuperação é o valor justo do ativo, que é mais bem expresso pelo seu valor de mercado. Se este não existir ou não for confiável, utiliza-se o valor de mercado de um ativo com características similares. Se ainda não houver esta informação, efetua-se a projeção do fluxo de caixa pela utilização do ativo, descontando-se seu valor presente. Especificamente para ativos descontinuados, valoriza-se pelo valor justo menos os custos para vendê-los.

Brasil

Define valor de recuperação para o ativo imobilizado como sendo o montante que a entidade espera recuperar pelo uso futuro nas suas operações, incluindo seu valor residual na baixa.

A entidade deve fazer acompanhamentos periódicos, com o objetivo de verificar se o valor de recuperação está inferior ao valor líquido contábil. Quando isso ocorre o valor contábil deve ser ajustado ao valor de recuperação. Todavia, tal redução somente deve ocorrer se for considerada não temporária.

Fonte: Resumo do compêndio angariado na renomada empresa de Auditoria;
- Price Waterhouse Coopers.

8.2 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

“NBC T 7 – DA CONVERSÃO DA MOEDA ESTRANGEIRA NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS”

7.1. OBJETIVO

- 7.1.1. Uma entidade pode exercer atividades no exterior em moedas estrangeiras ou realizar operações no exterior por meio de uma entidade investida sediada no exterior.
- 7.1.2. O objetivo desta norma é estabelecer como incluir as transações em moedas estrangeiras e operações no exterior nas Demonstrações Contábeis de uma entidade e como traduzir as Demonstrações Contábeis para a moeda de apresentação.
- 7.1.3. As principais questões são qual a taxa de câmbio a ser usada e como reconhecer os efeitos nas mudanças das taxas de câmbio nas Demonstrações Contábeis.
- 7.1.4. Esta norma deve ser aplicada:
- a) na contabilização de transações em moedas estrangeiras;
 - b) na conversão de Demonstrações Contábeis de entidade no exterior que são incluídas nas Demonstrações Contábeis da entidade por meio de consolidação proporcional ou pelo método de equivalência patrimonial; e
 - c) na conversão de Demonstrações Contábeis da entidade para moeda de apresentação.

7.2. DEFINIÇÕES

- 7.2.1. Taxa de fechamento é a taxa de câmbio vigente para operações à vista na data do balanço.
- 7.2.2. Variação cambial é a diferença em moeda nacional resultante das modificações nas taxas cambiais de uma moeda estrangeira.

- 7.2.3. Taxa de câmbio é a taxa para a troca de duas moedas distintas.
- 7.2.4. Valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras do assunto e dispostas a negociar numa transação sem favorecimentos.
- 7.2.5. Moeda nacional é a moeda de curso legal no Brasil e em que se expressam os registros e as Demonstrações Contábeis da entidade brasileira.
- 7.2.6. Moeda estrangeira é a moeda de curso legal em um país estrangeiro.
- 7.2.7. Operação no exterior é uma entidade que pode ser uma subsidiária, coligada, *joint venture* ou filial da entidade investidora, cujas atividades são baseadas ou exercidas num país ou moeda diferente daquela da entidade investidora.
- 7.2.8. Moeda funcional é a moeda do principal ambiente econômico no qual a entidade opera.
- 7.2.9. Conglomerado é a matriz e todas as suas subsidiárias.
- 7.2.10. Itens monetários são unidades de moedas mantidas e ativos e passivos a serem recebidos ou pagas em unidades fixas ou determináveis de moeda.
- 7.2.11. Itens não-monetários caracterizam-se pela ausência do direito a receber ou obrigação a entregar a um número fixo ou determinável de unidades de moeda.
- 7.2.12. Investimento líquido numa entidade no exterior é o valor da participação detida pela entidade investidora no patrimônio líquido daquela entidade.
- 7.2.13. Moeda de apresentação é a moeda na qual as Demonstrações Contábeis devem ser apresentadas.
- 7.2.14. Taxa de câmbio *spot* é a taxa de câmbio para entrega à vista.

7.3. DEFINIÇÕES DE MOEDA FUNCIONAL

- 7.3.1. Uma entidade deve considerar os seguintes fatores na determinação da moeda funcional:
- a) a moeda que influencia, diretamente, os preços de seus produtos e serviços, em um país no qual as forças e as regras de mercado determinam os preços desses produtos e serviços;

- b) a moeda na qual são apurados e pagos os principais custos para elaboração dos bens ou fornecimento de serviços;
- c) a moeda na qual se obtém os recursos, tanto próprios como de terceiros, para financiarem suas atividades;
- d) a moeda na qual as receitas e atividades operacionais são, normalmente, recebidas.

7.3.2. Os seguintes fatores adicionais devem ser considerados na determinação da moeda funcional de uma entidade no exterior, bem como indicam se esta moeda é a mesma da entidade investidora:

- a) se as atividades de entidade no exterior acontecem como uma extensão das atividades da entidade investidora, ou ocorrem com significativo grau de autonomia em relação a ela;
- b) se as transações com a entidade investidora representam grande ou pequena parcela das operações da entidade no exterior;
- c) se o fluxo de caixa das atividades da entidade no exterior afeta, diretamente, o fluxo de caixa da entidade investidora e são prontamente disponíveis para remessa;
- d) se os fluxos de caixa de atividades da entidade no exterior são suficientes para honrar suas obrigações sem a necessidade de que novos investimentos sejam feitos pela entidade investidora.

7.3.3. Quando os indicadores da moeda funcional não são óbvios, a administração deve usar seu julgamento para determinar a moeda funcional que melhor representa os efeitos econômicos das transações subjacentes, eventos e condições, dando prioridade para os indicadores do item.

7.4. RECONHECIMENTO INICIAL DE TRANSAÇÕES EM MOEDA ESTRANGEIRA PARA MOEDA FUNCIONAL

7.4.1. Uma transação em moeda estrangeira é uma transação que é denominada ou requer a liquidação em moeda estrangeira, incluindo transações que surgem quando uma entidade:

- a) compra ou vende produtos ou serviços cujos preços são fixados em moeda estrangeira;

- b) toma emprestado ou empresta recursos, e os valores a pagar ou receber são fixados em moeda estrangeira; ou
- c) de alguma forma, adquire ou dispõe de ativos, ou incorre ou liquida passivos estabelecidos em moeda estrangeira.

7.4.2. Quando do registro inicial, na moeda funcional, de uma transação realizada em moeda estrangeira, a taxa de câmbio adotada deve ser a do mercado à vista do dia da realização da transação.

7.4.3. A taxa média de uma semana ou mês pode ser usada para conversão das transações em moeda estrangeira para moeda funcional, desde que as taxas de câmbio não tenham flutuação significativa no período.

7.5. APRESENTAÇÃO DE BALANÇOS DE DATAS SUBSEQÜENTES

7.5.1. Na data de cada balanço:

- a) os itens monetários em moeda estrangeira devem ser apresentados utilizando-se a taxa de fechamento do balanço;
- b) os itens não-monetários que são mantidos ao custo histórico em uma moeda estrangeira devem ser apresentados utilizando-se a taxa cambial do dia da transação; e
- c) os itens não-monetários que estão registrados ao valor justo em moeda estrangeira devem ser apresentados utilizando-se a taxa cambial da data em que o valor justo foi determinado.

7.5.2. Se não houver taxa de Câmbio para determinada data, a primeira taxa subsequente deve ser utilizada.

7.6. RECONHECIMENTO DE VARIAÇÕES CAMBIAIS

7.6.1. As variações cambiais devem ser reconhecidas em contas de resultado no período a que se referirem.

7.6.2. Quando ganhos ou perdas em um item não-monetário são reconhecidos no patrimônio líquido, a variação cambial decorrente desse item deve ser reconhecida naquele grupamento.

7.7. MUDANÇA NA MOEDA FUNCIONAL

7.7.1. Quando há uma mudança na moeda funcional da entidade, a entidade deve aplicar os procedimentos de conversão aplicáveis para nova moeda funcional da data da mudança.

7.7.2. A moeda funcional só pode ser mudada quando as condições para sua determinação forem alteradas.

7.8. CONVERSÃO DAS OPERAÇÕES EM MOEDA FUNCIONAL PARA MOEDA DE APRESENTAÇÃO

7.8.1. Uma entidade pode apresentar suas Demonstrações Contábeis em qualquer moeda ou moedas.

7.8.2. Se a moeda de apresentação difere da moeda funcional da entidade, as demonstrações devem ser convertidas para moeda de apresentação.

7.8.3. As Demonstrações Contábeis de uma entidade que opera em economia não-hiperinflacionária devem ser convertidas para moeda de apresentação, adotando os seguintes procedimentos;

- a) ativos e passivos devem ser convertidos pela taxa de fechamento da data de balanço;
- b) receitas e despesas devem ser convertidas pelas taxas das datas das transações ou pela taxa média do período, quando esta representar uma razoável aproximação das taxas dessas datas; e
- c) todo resultado de variações cambiais deve ser registrado no patrimônio líquido.

7.8.4. As variações cambiais, decorrentes de conversão e atribuíveis a interesses minoritários, devem ser registradas como parte desses interesses minoritários no balanço consolidado.

7.8.5. Se a conversão dos resultados e da posição financeira refere-se a uma entidade que opera em economia hiperinflacionária, os valores relativos a ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas devem ser convertidos à taxa de fechamento da data do balanço patrimonial.

7.8.6. No caso da conversão de Demonstrações Contábeis que apresentem valores comparativos (em duas datas-base), devem ser obedecer aos seguintes procedimentos:

- a) se a moeda funcional de uma entidade no exterior não é a moeda de uma economia hiperinflacionária, os ativos e passivos devem ser convertidos pela taxa de fechamento de cada balanço e as receitas e despesas pela taxa de câmbio da data da transação;
- b) para uma entidade no exterior que opera em uma economia hiperinflacionária e converte suas demonstrações comparadas para a moeda de outra economia hiperinflacionária, tanto os itens patrimoniais quanto os itens de resultado devem ser convertidos pela taxa de fechamento adotada para o balanço patrimonial publicado mais recentemente;
- c) para uma entidade no exterior cuja moeda funcional é de uma economia hiperinflacionária, a conversão de suas demonstrações para uma moeda de uma economia que não é hiperinflacionária, todos os valores devem ser convertidos pela taxa de câmbio da data do balanço mais relevante, utilizado na comparação.

7.8.7. Quando as Demonstrações Contábeis de uma entidade no exterior são de data diferente daquela da entidade investidora, a diferença não deve ser maior que 3 (três) meses, e ajustes devem ser efetuados de efeitos de quaisquer transações ou outros eventos relevantes que ocorram entre as diferentes datas.

7.9. BAIXA DE OPERAÇÃO NO EXTERIOR

7.9.1. Na baixa de investimento no exterior, os valores relativos a variações cambiais, registrados no patrimônio líquido devem ser reconhecidos no resultado do período.

7.10. DIVULGAÇÃO

7.10.1. Uma entidade deve divulgar:

- a) os valores decorrentes das variações cambiais registrados em resultado ou em patrimônio líquido;
- b) as razões pelas quais a moeda de apresentação é diferente da moeda funcional se for o caso;
- c) o fato e as razões para a mudança na moeda funcional no período a que se referem às Demonstrações Contábeis, e se tal mudança ocorreu em função de uma publicação em outra moeda ou em decorrência de uma operação relevante no exterior;
- d) declaração de conformidade com as normas internacionais de contabilidade, desde que forem obedecidas todas as determinações dessas normas.

7.10.2. Quando uma entidade publica suas Demonstrações Contábeis ou outra informação sem atender às normas internacionais, deve evidenciar tal situação, identificando, claramente, que tal informação tem caráter suplementar, detalhando a moeda na qual a informação está sendo divulgada, a moeda funcional da entidade e o método de conversão usado para determinar a informação suplementar, ressaltando que a mesma não atende totalmente às normas internacionais.

7.11. ENTRADA EM VIGOR

7.11.1. Esta norma entra em vigor para períodos que se iniciem em 1º de janeiro de 2005 ou posteriores, sendo incentivada sua aplicação antecipada.

8.3 COMPARAÇÕES ENTRE PRÁTICAS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS (IAS), DOS ESTADOS UNIDOS E DO BRASIL

1. Valorização de estoques

Brasil

Semelhante ao IAS (Lei nº 6404/76 e NPC IBRACON nº 02), exceto que o método de custo LIFO não é aceitável pela legislação fiscal e, por isso, é rara sua utilização.

Internacionais (IAS)

Os estoques devem ser valorizados pelo custo histórico ou pelo valor líquido realizável, dos dois o menor, utilizando-se o FIFO ou o custo médio como métodos preferidos.

Matérias-primas e produtos em processo não precisam ser levados a valor líquido realizável, se os produtos acabados finais forem vendidos ao custo ou acima deste.

A base LIFO é uma alternativa aceitável; mas, se for adotada, a valorização por meio de um dos métodos preferidos deve ser divulgada também (IAS nº 2).

O custo dos estoques compreende todos os custos de compras, processamento e demais custos incorridos para trazer os estoques a uma determinada localização e condição física.

Os estoques de metais preciosos e *commodities* usados para atividades de *trading* podem ser registrados pelo valor de mercado (menos as despesas de venda), mesmo se este for acima de custo.

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (ARB nº 43), exceto que o LIFO é aceitável sem necessidade de se efetuar a divulgação da comparação com um outro método, conforme exigido pelo IAS.

Internacional

A depreciação deve ser alocada numa base sistemática a cada um dos períodos contábeis, durante a vida útil dos ativos. Nenhum método específico de depreciação é recomendado, mas o método escolhido deve ser aplicado consistentemente.

A vida útil dos bens deve ser revisada periodicamente e as taxas de depreciação ajustadas (IAS nº 4).

Internacional

Estas demonstrações devem ser produzidas como parte integrante das demonstrações financeiras (IAS nº 7).

2. Depreciação

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº 93).

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº 95).

Brasil

Semelhante ao IAS, na teoria (Pron. IBRACON nº VII). Usualmente segue-se a legislação tributária.

Brasil

Obrigatória a apresentação das demonstrações das origens e aplicações de recursos (Lei nº 6404/76).

As demonstrações de fluxo de caixa podem ser divulgadas como informação suplementar (PO CVM nº 24/92 e NPC IBRACON nº 20).

3. Demonstrações de fluxos de caixa

Comparações entre práticas contábeis 8

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (APB nº 20), exceto para as mudanças de práticas contábeis, cujo efeito deve ser reconhecido no resultado do período da mudança.

Não existe a possibilidade de tratamento alternativo.

Brasil

Semelhante ao IAS (PO CVM nº 24/92 e Lei nº 6404/76), exceto que não existe a possibilidade de tratamento alternativo.

4. Itens extraordinários ou excepcionais, erros fundamentais e alterações em práticas contábeis Internacionais

Itens extraordinários ou excepcionais gerados pelas atividades da companhia devem ser registrados no resultado do período de sua competência e divulgados separadamente.

Os erros fundamentais nas demonstrações financeiras de períodos anteriores e os efeitos das alterações nas práticas contábeis devem ser refletidos por um ajuste nos lucros acumulados no início do primeiro período apresentado nas demonstrações financeiras e nos números comparativos do período anterior.

Um tratamento alternativo (menos preferido) seria o de registrar estes ajustes no resultado do período em curso, da mesma maneira que itens extraordinários ou excepcionais (IAS nº 8).

Comparações entre práticas contábeis 9

Internacional

Custos de pesquisa e desenvolvimento devem ser registrados como despesa. Somente podem ser capitalizados os custos de desenvolvimento de um projeto que satisfaça aos seguintes critérios:

- produto/processo está definido claramente e os custos atribuíveis a ele podem ser identificados separadamente;
- a viabilidade técnica do produto já foi demonstrada;
- a gerência indicou sua intenção de produzir e colocar no mercado ou utilizar o produto/processo;
- existe uma indicação clara de um mercado futuro para o produto/processo ou, se for utilizado internamente, sua utilidade é demonstrada claramente; e
- existem recursos adequados ou estes estarão disponíveis para completar o projeto e colocar o processo/produto no mercado.

5. Despesas de pesquisa e desenvolvimento

Estados Unidos

Todos os custos de pesquisa e desenvolvimento são debitados a resultado do período, quando incorridos (SFAS nº 2).

Brasil

Podem ser diferidas quase todas as despesas para as quais algum benefício futuro é esperado (Lei nº 6404/76 e Pron. IBRACON nº VIII). Geralmente a amortização segue a legislação tributária. Comparações entre práticas contábeis (continua) 10

Internacional

Os custos de desenvolvimento diferidos devem ser limitados ao que se pode esperar recuperar em termos razoáveis das receitas futuras relacionadas, considerando os custos de desenvolvimento futuro e os custos de produção, de venda e de administração relacionados. Os custos de desenvolvimento diferidos devem ser alocados aos períodos contábeis futuros numa base sistemática, relacionada ou com a venda, ou com a utilização esperada para o produto/processo ou com sua vida útil. O saldo de custos de desenvolvimento diferidos deve ser imediatamente baixado (parcial ou integralmente) se deixar de existir um dos cinco critérios supra mencionados ou se o saldo, mais os custos futuros descritos acima, exceder as receitas relacionadas projetadas no futuro.

Os custos de desenvolvimento diferidos baixados desta forma podem ser recapitalizados se houver uma reversão de circunstâncias (IAS nº 9).

Internacional

Perdas contingentes devem ser provisionadas e debitadas na demonstração de resultados, se for provável que um ativo tenha sofrido redução de valor ou que um passivo tenha sido incorrido, dependendo da possibilidade de fazer uma estimativa razoável da perda.

Perdas contingentes não provisionadas devem ser divulgadas nas demonstrações financeiras, a menos que a possibilidade de perda seja remota.

Ganhos contingentes devem ser reconhecidos somente na realização.

Eventos materiais que ocorrem depois da data do balanço exigem ajustes nas demonstrações financeiras somente se fornecerem evidências adicionais para fatos já

existentes na data do balanço ou se indicarem que a premissa da continuidade das operações, no todo ou em parte, não é mais razoável (IAS nºs 10 e 37).

6. Contingências e eventos subsequentes

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº 5), exceto que a provisão para custos de garantia de produto é exigida especificamente.

Brasil

Semelhante ao IAS (NBC-T nº 4 e Pron. IBRACON nº XXII).
Comparações entre práticas contábeis 12

Internacional

Contratos em longo prazo devem ser registrados de acordo com o “estágio de acabamento”.

Quando seus resultados não podem ser estimados razoavelmente, deve-se reconhecer as receitas somente na extensão dos custos incorridos daqueles contratos que são passíveis de recuperação.

O critério de “estágio de acabamento” deve ser utilizado quando o resultado do contrato pode ser previsto com razoável segurança.

A perda relacionada a um contrato deve ser provisionada assim que for identificada, abrangendo perdas incorridas até a data e perdas futuras até o fim do contrato (IAS nº 11).

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (ARB nº 45).

Brasil

Semelhante ao IAS (Pron. IBRACON nº XVII).

7. Contratos em longo prazo

Comparações entre práticas contábeis 13

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº 109); contudo, as exigências do GAAP americano são mais detalhadas e especificam somente o método de passivo.

Ativos fiscais diferidos, relativos a prejuízos fiscais, devem ser contabilizados e uma provisão para desvalorização, quando aplicável, constituída.

A provisão deve ser estornada na medida em que a utilização desses prejuízos for mais provável.

Internacional

Impostos devem ser registrados nas demonstrações financeiras pelo princípio da competência, utilizando-se o método do passivo.

Pode-se usar a base de caixa para as diferenças temporais que não deverão reverter no futuro previsível.

Um saldo de crédito fiscal produzido em função de diferenças temporárias só pode ser contabilizado se existir perspectiva razoável da realização.

Só se deve criar um ativo de imposto diferido decorrente de prejuízos fiscais se for “provável” a existência de lucros tributáveis futuros que permitirão sua realização (IAS nº 12).

Deve-se fornecer revelação da relação entre a despesa de imposto e o resultado antes do imposto comparativamente com as alíquotas nominais aplicáveis.

Brasil

Semelhante ao IAS, usando o método de passivo (NPC IBRACON nº 25 e Delib. CVM nº 273/98).

8. Impostos sobre a renda

Comparações entre práticas contábeis 14

9. Relatório por segmento Internacional

As vendas, os resultados, os ativos e os passivos empregados em cada segmento de negócio e região geográfica devem ser reportados separadamente nas demonstrações financeiras (IAS nº 14).

A entidade deve identificar e apresentar as informações por segmento baseada no sistema de informações utilizado no gerenciamento de suas operações.

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº 131); contudo, as exigências do GAAP americano são mais detalhadas.

Brasil

Não se reporta por segmento.

Comparações entre práticas contábeis 15

Brasil

Semelhante ao IAS (NPC IBRACON nº 24 e Delib. CVM nº 183/95), exceto que o imposto de renda passivo diferido, resultante da reavaliação, deve ser registrado.

Na hipótese de laudos de avaliação indicarem que o total apurado, no conjunto, é inferior ao valor contábil dos bens correspondentes, devem ser observados os procedimentos a seguir descritos.

■ Quando de uma primeira avaliação ou quando não houver saldo na reserva de reavaliação, não cabe o reconhecimento negativo.

Todavia, a empresa deverá verificar se o valor líquido contábil dos ativos, considerados em conjunto, é recuperável por meio de suas operações futuras.

Estados Unidos

Não permite a reavaliação de imobilizado.

Na venda ou baixa de bens imóveis, existem salvaguardas para evitar o reconhecimento do lucro (todo ou parte) em situações nas quais o vendedor pode incorrer em custos futuros ou em situações nas quais o vendedor assinou uma opção de recompra por um preço fixo (SFAS 66).

Internacional

Imobilizações devem ser registradas pelo custo histórico (tratamento recomendado). Os custos de financiamento atribuíveis diretamente à construção de imobilizado são capitalizados.

Como um tratamento alternativo, a reavaliação do imobilizado é permitida. Se um ativo for reavaliado, a categoria inteira dos ativos deve ser reavaliada. As reavaliações devem ser atualizadas regularmente.

Os superávites de reavaliação são creditados a uma reserva de reavaliação, a menos que estes revertam uma deficiência previamente debitada na demonstração de resultados.

As deficiências são registradas no resultado, a menos que revertam um superávit pelo mesmo valor ou valor inferior previamente gerado pelo mesmo ativo. O cálculo da deficiência é na base de "item por item".

Ao baixar um ativo reavaliado, o superávit da reavaliação é transferido para lucros acumulados (IAS nº s 16 e 23).

10. Imobilizado

Comparações entre práticas contábeis (continua) (continua) 16

Internacional

Veja o item 24 sobre valor de recuperação (*impairment*) de ativos.

Brasil

Quando isto não ocorrer, o valor líquido contábil deve ser reduzido ao valor de recuperação.

Esta redução somente deve ocorrer se for considerada não-temporária.

■ Quando houver saldo, o efeito deve ser revertido da reserva constituída anteriormente, considerando o efeito da provisão para imposto de renda diferido correspondente.

■ Quando o saldo da reserva for insuficiente para a contabilização da redução do ativo, representará que o valor de mercado é inferior ao valor de custo, devendo ser constituída uma provisão para perdas, lançando a contrapartida como despesa não-operacional.

Os custos de financiamentos atribuíveis diretamente à construção de imobilizado são capitalizáveis.

Comparações entre práticas contábeis 17

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº s 13 e 28).

Internacional

ARRENDATÁRIO

Um *leasing* financeiro deve ser refletido no balanço do arrendatário pelo registro de um ativo e um passivo em valores iguais no início do *lease*, pelo valor de mercado do ativo arrendado ou, se menor, pelo valor presente das prestações.

As prestações do bem arrendado devem ser alocadas entre despesa financeira e redução do passivo em aberto. A despesa financeira deve ser alocada ao longo do termo do *leasing*, a fim de produzir uma taxa de juros constante sobre o saldo remanescente do passivo para cada período.

Um *leasing* financeiro gera uma despesa de depreciação para o ativo, bem como uma despesa financeira para cada período contábil. A política de depreciação para ativos arrendados deve ser consistente com a política para ativos próprios depreciáveis.

Brasil

Todos os *leasings* são considerados operacionais. A receita de venda em transação venda e *leaseback* é registrada pelo valor nominal, não importando as circunstâncias. Certas divulgações em notas explicativas são requeridas (PO CVM nº 15/87).

11. Arrendamento (Leasing)

Comparações entre práticas contábeis

Internacional

Se não for certo que o arrendatário obterá a propriedade do bem no final do contrato, o ativo deve ser totalmente depreciado pelo menor período entre o contrato de *leasing* ou sua vida útil.

O débito nos resultados num *leasing* operacional deve ser a despesa de aluguel para o período contábil.

Se uma transação de venda e *leaseback* resulta em um *leasing* financeiro, qualquer excesso do valor de venda sobre o valor de livros deve ser diferido durante o período do *leasing*.

Se uma transação de venda e *leaseback* resulta em um *leasing* operacional, o lucro ou a perda deve ser reconhecido imediatamente no resultado. Se existir qualquer diferença entre o preço de venda e o valor de mercado num *leasing* operacional, tal diferença deve ser amortizada, ao longo do período de uso do ativo (IAS nº 17).

Internacional

ARRENDADOR

Os ativos arrendados como um *leasing* financeiro devem ser registrados como contas a receber (não como ativo imobilizado), pelo valor líquido de investimento no contrato de *leasing*.

A receita financeira relacionada ao *leasing* financeiro é reconhecida por uma taxa de retorno constante sobre o investimento líquido residual do arrendador ou, no investimento valorizado, pelo seu fluxo de caixa futuro.

Os ativos arrendados como um *leasing* operacional devem ser registrados como ativo imobilizado. A receita de aluguel é reconhecida linearmente pelo prazo do contrato ou,

conforme características do *leasing* pactuado, por outro critério que seja mais apropriado.

Internacional

As receitas são essencialmente reconhecidas quando da *performance* de venda, i.e. houve toda a transferência dos riscos e possíveis ganhos associados com a propriedade de ativos, a entrega de serviços, etc. O reconhecimento pelo método de regime de competência é utilizado para juros e *royalties* (IAS nº 18).

Veja o item 7 a respeito de contratos em longo prazo.

Internacional

O método de avaliação atuarial é o da unidade de crédito projetada, sendo a data do balanço a data-base de mensuração. A alocação dos benefícios começa quando o empregado adere ao plano de benefícios e termina quando o direito ao benefício não é mais condicionado aos serviços a serem prestados no futuro.

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (ARB nº 43 e SFAS nº 48), exceto que condições específicas são estabelecidas para o reconhecimento de receita, onde existe o direito de retorno do cliente.

Estados Unidos

O método de avaliação atuarial é o da unidade de crédito projetada e a data-base de mensuração pode ser de até três meses da data do balanço.

Brasil

Semelhante ao IAS (Pron. IBRACON nº XIV), exceto que as vendas de bens e serviços são normalmente registradas quando a Nota Fiscal é emitida.

Brasil

Geralmente, as contribuições à aposentadoria são registradas na demonstração de resultados da patrocinadora, na medida em que as contribuições são pagas.

São exigidas certas divulgações em notas explicativas (POs CVM nº s 21/90 e 24/92).

12. Reconhecimento de receita

13. Benefícios de aposentadoria

Brasil

Outros benefícios de aposentadoria nem sempre são registrados pelo regime de competência.

Estados Unidos

A alocação dos benefícios começa quando o plano garante o crédito e termina ao final do tempo de serviço (custos de aposentadoria) ou quando o empregado se torna completamente elegível (outros benefícios pós-emprego).

O custo de serviço passado é amortizado pelo tempo de serviço remanescente.

A taxa de desconto a ser utilizada deve ser aquela pela qual as obrigações do plano serão liquidadas.

Ganhos e perdas atuariais são tratados da mesma forma que o IAS.

A avaliação dos ativos do plano é feita pelo valor justo (preferência pelo valor de mercado).

Na patrocinadora, não há limitação no reconhecimento de um eventual ativo.

Internacional

O custo de serviço passado é amortizado pelo período médio em que os benefícios se tornem elegíveis.

A taxa de desconto utilizada é a taxa para papéis de alta qualidade na data do balanço, consistente com a moeda e os termos dos benefícios.

Ganhos e perdas atuariais até o limite de 10% não precisam ser registrados. Acima deste limite amortiza-se pelo tempo residual que os benefícios se tornam elegíveis. A avaliação dos ativos do plano é feita pelo valor justo.

Na patrocinadora, o reconhecimento de eventual ativo fica limitado ao valor de perdas atuariais e custo do serviço não reconhecidos, líquidos do valor presente de reembolsos disponíveis e eventuais reduções nas contribuições futuras.

Comparações entre práticas contábeis (continua) (continua) 22

Estados Unidos

Planos multipatrocinados, com características de benefício definido são contabilizados como planos de contribuição definida (SFAS nº s 87 e 106).

Estados Unidos

Semelhante ao IAS.

Internacional

Planos multipatrocinados, com características de benefícios definidos são contabilizados como planos de benefícios definidos (IAS nº 19).

Internacional

Incentivos governamentais, incluindo os não-monetários, por seu valor de mercado, não devem ser registrados até que haja segurança razoável de que (i) o empreendimento atenderá às condições do incentivo e (ii) o incentivo será recebido. As receitas dos incentivos devem ser reconhecidas sistematicamente no resultado durante os períodos necessários para contrapô-las com os custos relacionados. Os incentivos governamentais não podem ser creditados diretamente no patrimônio líquido.

14. Incentivos governamentais

Brasil

Os incentivos governamentais são registrados quando recebidos e não são associados à vida do projeto ou ativo. O incentivo mais comum (o incentivo fiscal de imposto de renda) não transita pelo resultado do período (Lei nº 6404/76).

Internacional

Um incentivo para compensar despesas/prejuízos já incorridos ou para dar apoio financeiro imediato ao empreendimento sem nenhum custo adicional relacionado deve ser creditado à demonstração de resultado no período em que se tornar realizável (IAS nº 20).

Internacional

Transações em moeda estrangeira devem ser registradas usando-se a taxa da data da transação.

Em cada data de balanço, os itens monetários em moeda estrangeira devem ser convertidos à taxa de fechamento, a menos que exista um contrato de câmbio futuro. Neste caso, utiliza-se a taxa do contrato.

15. Câmbio

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº 52).

Os ganhos ou perdas num contrato de câmbio futuro utilizado como um *hedge* são diferidos até que termine a transação correlata do *hedge*.

Brasil

Semelhante ao IAS (Lei nº 6404/76, Pron. IBRACON nº XVIII e Delib. CVM nº 28/86), porém não existe tratamento especial para *hedges*.

As demonstrações financeiras das subsidiárias estrangeiras (demonstração de resultado e balanços) são convertidas na taxa do fechamento, a menos que a subsidiária seja baseada num ambiente hiperinflacionário, sem nenhum sistema de correção monetária.

Brasil

Nesta circunstância, usa-se a taxa histórica de conversão ou *price level accounting*.

Internacional

Se as transações em moedas estrangeiras são assim designadas e fornecem um *hedge* contra o investimento líquido numa entidade estrangeira, as diferenças de câmbio a que ocorrem devem ser levadas ao patrimônio líquido, na medida em que são cobertas pelas diferenças cambiais originadas pelo investimento líquido.

Os seguintes procedimentos devem ser aplicados para converter as demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira para futura consolidação:

- ativos e passivos, monetários e não-monetários, são convertidos à taxa de fechamento;

- a diferença cambial resultante da conversão de um investimento inicial líquido na empresa estrangeira, à taxa de câmbio diferente da que foi registrada anteriormente, é registrada diretamente em patrimônio líquido;
 - os itens do resultado são convertidos às taxas de câmbio prevalecentes nas datas das transações (ou numa taxa média que a elas se aproxime); as diferenças que resultam da conversão de itens de resultado por taxas de câmbio diferentes da do fechamento, enquanto o balanço é convertido à taxa de câmbio de fechamento, são registradas no patrimônio líquido; e
 - quaisquer diferenças de câmbio geradas por outras mutações de patrimônio líquido na entidade estrangeira são reconhecidas em patrimônio líquido.
- Se as demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira são afetadas por altas taxas de inflação, elas devem ser ajustadas para efeitos de alteração de preços antes do processo de conversão. Alternativamente, pode-se aplicar a “remedição” na “moeda de relatório” (IAS nº 21 e IAS nº 29 para países com alta inflação).
- Comparações entre práticas contábeis 26

Internacional

Uma aquisição de negócio ou de uma empresa é contabilizada pelo seu custo de aquisição, sendo este o valor equivalente em numerário ao valor justo, dos ativos líquidos da outra entidade, mais outros custos atribuíveis à aquisição, na data da compra ou em que se assuma seu controle.

A partir da data da aquisição, o comprador incorpora, na sua demonstração de resultados, os resultados da operação da entidade adquirida e reconhece no balanço os ativos e passivos adquiridos, além de qualquer ágio ou deságio oriundo da aquisição.

O excesso do custo de aquisição sobre o valor justo dos ativos líquidos adquiridos na data da aquisição é considerado como ágio e contabilizado como um ativo.

Não se pode registrar, na aquisição, uma provisão contra perdas operacionais futuras. Contudo, passivos resultantes de uma aquisição podem ser reconhecidos (i.e. custos de fechamentos de fábricas para operações incidentais).

16. Combinações de empresas

Brasil

O método de fusão é permitido.

No método de aquisição não se adota o tratamento de valor justo.

O ágio ou deságio computados na ocasião da aquisição ou subscrição do investimento dever ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o originou. O ágio ou deságio deve ser amortizado de acordo com o fundamento econômico que o determinou.

O ágio não justificado pelo fundamento econômico deve ser integralmente reconhecido como perda.

No caso de deságio sem fundamento econômico, sua amortização somente é registrada na baixa por alienação ou perecimento do investimento (Instr. CVM nº 247/96).

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (APB nº 16), exceto que permite a amortização de ágio em até 40 anos, em bases justificáveis, e não permite a alternativa de deferimento bruto para ágio negativo.

Internacional

O ágio capitalizado que resulta de uma aquisição deve ser amortizado por um período que não exceda a 5 anos, embora, em circunstâncias justificáveis, seja permitido em até 20 anos.

O ágio negativo é deduzido proporcionalmente do valor justo de outros ativos não-monetários adquiridos e qualquer excesso é diferido e registrado no resultado ao longo de um período que não exceda 5 anos, embora, em circunstâncias justificáveis, seja permitido amortizá-lo em até 20 anos.

Alternativamente, o valor total do deságio pode ser diferido e amortizado (IAS nº 22).

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº 115), exceto que existem exigências específicas para títulos de renda variável com um valor de mercado facilmente determinável e para todos os títulos de renda fixa. São eles:

- títulos mantidos até a data do vencimento - registrado pelo custo atualizado pelos rendimentos apropriados pelo tempo transcorrido;
- títulos mobiliários - registrado pelo valor de mercado;
- outros - registrados pelo valor de mercado mas, diferentemente dos outros casos, creditar/debitar ganhos e perdas não realizados em conta específica do patrimônio líquido, ao invés de registrar em resultado.

Brasil

Semelhante ao IAS (Lei nº 6404/76), exceto para os investimentos classificáveis no ativo circulante, que devem ser registrados pelo valor líquido de realização.

Investimentos imobiliários são registrados como imobilizado e não há obrigação de reavaliá-los.

■ DA REAVALIAÇÃO DE INVESTIMENTOS

A Lei nº 6404/76 menciona que a reserva de reavaliação pode ser feita para os elementos do ativo, o que pode dar entendimento de abranger itens como investimentos, ativo diferido e estoques; porém, usualmente, aplica-se para bens do ativo imobilizado.

Internacional

Os investimentos classificados no balanço como ativos circulantes devem ser registrados ou pelo valor de mercado ou pelo valor que for menor, entre o custo e o valor de mercado.

Investimentos classificados como ativos em longo prazo devem ser registrados no balanço:

- pelo custo; ou
- por valores reavaliados; ou

■ no caso de títulos mobiliários, pelo menor entre o de custo e o valor de mercado, determinado em base global da carteira.

Se valores reavaliados são usados, uma política para a frequência das reavaliações deve ser adotada e cada categoria inteira de investimentos em longo prazo deve ser reavaliada ao mesmo tempo.

O valor registrado de todos os investimentos em longo prazo deve ser reduzido, a fim de reconhecer-se um decréscimo que não seja temporário no valor dos investimentos, sendo tais reduções determinadas e efetuadas para cada investimento, individualmente.

17. Investimentos Internacional

Um aumento no valor registrado devido à reavaliação de investimentos em longo prazo deve ser creditado ao patrimônio líquido, como um superávit ou excesso de reavaliação, a menos que este aumento reverta um déficit de uma reavaliação prévia.

Da mesma maneira, um decréscimo no valor registrado deve ser debitado em lucros e perdas, a não ser que reverta um superávit anterior.

Investimentos imobiliários podem ser classificados no imobilizado (veja item 10) ou tratados como investimentos em longo prazo (IAS nº 25).

Veja item 20 sobre instrumentos financeiros.

Estados Unidos

Investimentos imobiliários são considerados imobilizado.

Reavaliações não são permitidas.

Brasil

A NPC nº 24 do IBRACON e a CVM, na sua Deliberação nº 183, restringem a reavaliação apenas para itens tangíveis do ativo imobilizado, desde que não seja prevista sua descontinuidade operacional. Comparações entre práticas contábeis 30

Brasil

Semelhante ao IAS (Instr. CVM nº 247/96), exceto que:

- as Demonstrações Financeiras Consolidadas devem ser elaboradas apenas por companhia aberta;
- as demonstrações financeiras de uma subsidiária consolidada podem ter uma defasagem máxima de datas de dois meses.

18. Consolidação e investimentos em subsidiárias e afiliadas Internacional

Uma controladora, que não é em si uma subsidiária, deve preparar demonstrações financeiras consolidadas.

Todas as subsidiárias devem ser consolidadas, exceto quando:

- a) o controle é temporário, porque a subsidiária foi adquirida e controlada exclusivamente para uma venda subsequente num futuro próximo;

b) a subsidiária opera sob severas restrições em longo prazo, as quais afetam significativamente sua capacidade de transferir recursos à controladora.

Subsidiárias excluídas devem ser registradas como investimentos em longo prazo (conforme item 17).

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº 94 e APB nº 18), exceto quando:

- subsidiárias são definidas como controladoras majoritárias do direitos a voto;
- uma influência significativa é presumida quando uma empresa é possuidora de 20% a 50% das ações com direito a voto; e
- não há exigência específica com relação à defasagem das datas entre as demonstrações financeiras da subsidiária e da controladora.

Comparações entre práticas contábeis 31

Internacional

Nas demonstrações financeiras separadas da controladora, investimentos em afiliadas e subsidiárias devem ser avaliados pelo método de equivalência patrimonial, a menos que as circunstâncias “a” e “b” anotadas acima sejam aplicáveis ou, se o investidor deixar de ter influência significativa, embora continue com o investimento. Nestas condições, registra-se a afiliada como investimento em longo prazo (conforme item 17, já mencionado).

As demonstrações financeiras de uma subsidiária consolidada podem conter uma defasagem máxima de três meses em relação à data das demonstrações financeiras da controladora. Os eventos e transações significativas entre as duas datas devem ser reconhecidas.

Uma subsidiária é definida como um empreendimento ou empresa controlada pela controladora.

Uma afiliada é definida como uma empresa sobre a qual a controladora tem influência significativa (IAS nº s 27 e 28).

Comparações entre práticas contábeis 32

Estados Unidos

Somente o método de equivalência patrimonial é utilizado para *joint ventures* (SFAS nº 94 e APB nº 18).

Brasil

Semelhante ao GAAP americano para *joint ventures*, por meio de uma empresa legalmente constituída. Uma *joint venture* que não está constituída dentro de uma empresa não é uma estrutura legal viável no Brasil.

Semelhante ao IAS para consolidação proporcional em *joint ventures* (Instr. CVM nº 247/96).

Internacional

A participação de um grupo numa *joint venture* pode ser registrada pelo método de equivalência patrimonial ou por consolidação proporcional, a menos que as condições “a” e “b” especificadas para as subsidiárias no item 18 sejam aplicáveis. Em tais

circunstâncias, uma *joint venture* pode ser registrada como um investimento em longo prazo.

Se um dos sócios da *joint venture* deixar de possuir controle conjunto sobre o empreendimento, deve-se cessar imediatamente a consolidação proporcional ou, se perder influência na condução da *joint venture*, deve cessar imediatamente a aplicação da equivalência patrimonial (IAS nº 31).

19. Joint ventures

Comparações entre práticas contábeis 33

20. Instrumentos financeiros

Internacional

Todos os ativos e passivos financeiros, incluindo derivativos, devem ser registrados no balanço (inicialmente pelo seu valor de custo, incluindo-se o custo da transação).

Instrumentos financeiros devem ser avaliados pelo seu valor justo, exceto empréstimos e recebíveis originados pela entidade e não mantidos para negociação e outros investimentos com prazo de vencimento fixo, como financiamentos securitizados e ações preferenciais obrigatoriamente amortizáveis, os quais a empresa pretende e tem a responsabilidade de manter até o vencimento.

Esses instrumentos devem ser mantidos pelo valor de custo.

Variações no valor justo dos instrumentos financeiros podem ser reconhecidas integralmente no resultado do período ou reportadas no patrimônio líquido, até a data de sua venda ou realização de ganho/perda, que então deverá ser reportada no resultado do período.

Estados Unidos

Semelhante ao IAS, exceto que todas as variações no valor justo dos instrumentos financeiros (outros que não títulos mobiliários de *trading* e títulos a serem mantidos até o vencimento), devem ser reportadas no patrimônio líquido até a data de sua venda ou realização de ganho/perda, quando, então, será reportado no resultado do período (SFAS nº 115).

A forma de contabilização das variações no valor justo de derivativos (que são ganho/perda) depende da utilização prevista para o derivativo e o seu resultado (SFAS nº 133).

Brasil

Os instrumentos financeiros devem ser revelados em nota explicativa, estimando-se seu valor de mercado ou seu valor presente ajustado por uma taxa para investimento de natureza, risco e prazos similares (Instr. CVM nº 235/95).

Internacional

Essa segunda opção não é válida para instrumentos financeiros mantidos para negociação. A contabilização de *hedge* é permitida em determinadas circunstâncias, desde que sua relação seja claramente definida, mensurável e efetiva; para *hedge* de

uma posição líquida de balanço não é permitida essa forma de contabilização (IAS nº 39).

Internacional

Nenhuma exigência específica.

21. Dívidas em mora e reestruturação de dívida

Estados Unidos

Dívidas em mora devem ser registradas pelo valor presente da receita esperada no futuro, a menos que exista provisão contábil. Neste caso, a provisão será ajustada.

A dívida perdoada numa reestruturação é debitada no resultado pelo emprestador e creditada no resultado pelo tomador do empréstimo (SFAS nº s 15 e 114).

Brasil

Dívida em mora é registrada por custo, a menos que uma redução permanente no valor seja projetada. Neste caso, registra-se uma provisão (Lei nº 6404/76).

Dívidas perdoadas são registradas de forma semelhante ao GAAP americano.

22. Ativos intangíveis (excluindo ágio)

Internacional

Podem ser registrados quando se tratar de um recurso que a entidade controla, resultante de eventos passados e considerando que benefícios econômicos futuros serão extraídos e esses valores podem ser razoavelmente mensurados.

Ágios, marcas, logotipos, títulos de obras e lista de clientes gerados internamente não podem ser considerados como ativos.

Existe um pressuposto que a amortização não deve ser superior a 20 anos, exceto em raras circunstâncias (IAS nº 38).

Estados Unidos

Registrados pelo custo e amortizados ao longo da vida útil esperada, mas não excedendo há 40 anos.

Os custos relacionados com ativos intangíveis desenvolvidos internamente, os quais não são identificáveis separadamente, têm vida útil indeterminada ou são inerentes, numa empresa em continuidade, devem ser amortizados quando incorridos.

As diminuições permanentes no valor de intangíveis devem ser registradas imediatamente (APB nº 17 e ARB nº 43).

Brasil

Nenhuma exigência específica.

Deve-se levar em consideração os benefícios futuros gerados pelo ativo e sua recuperação, para determinar a necessidade de sua desvalorização (Lei nº 6404/76).

23. Empreendimentos em fase pré-operacional Internacional

Despesas incorridas por um empreendimento em fase pré-operacional devem ser registradas imediatamente no resultado, a menos que sejam de natureza capitalizável como ativo fixo (IAS nº 38).

Internacional

Se o valor registrado do ativo for superior a seu valor de recuperação, uma provisão para ajustá-lo ao seu valor de recuperação deve ser constituída.

Essa regra aplica-se a todos os ativos, exceto estoques, contratos de construção, impostos diferidos, ativos financeiros e benefícios a empregados.

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº 7).

Estados Unidos

Semelhante ao IAS (SFAS nº 121), exceto que se aplica a ativos de longo prazo, intangíveis identificáveis e ágios associados com os ativos de longo prazo.

Brasil

Todos os custos de um empreendimento em fase pré-operacional, além dos custos capitalizados normalmente como ativos fixos, são capitalizados como ativos diferidos, a serem amortizados a partir da data de início das atividades, para um prazo mínimo de cinco anos e máximo de dez anos (Lei nº 6404/76 e Pron. IBRACON nº VIII).

Brasil

Como princípio, todos os ativos constantes do balanço devem ser recuperáveis (NPC nº 24 do IBRACON e Delib. CVM nº 183/95).

24. Recuperação de ativos

Um ativo é considerado irrecuperável quando seu valor registrado é maior que seu valor recuperável. Valor de recuperação é o preço líquido de venda ou o valor de uso; dos dois o maior. Valor de uso é o valor presente do fluxo de caixa estimado, decorrente do uso continuado de um ativo e de sua disposição no final de sua vida útil.

A determinação do valor de recuperação deve ser feita sempre que houver indícios de problemas de recuperação de um determinado ativo. Indícios podem ser o declínio no valor de mercado do ativo, mudanças de taxas de juros, obsolescência, danos físicos, planos de reestruturação, etc. (IAS nº 36).

Estados Unidos

Caso existam evidências de problemas de recuperação, efetua-se o teste de recuperação, ou seja, apura-se o fluxo de caixa estimado pelo uso do ativo, sem efetuar o desconto a valor presente. Se o fluxo de caixa não descontado for inferior ao valor de livros, deve-se apurar o valor justo dos ativos e registrar, em seguida, uma provisão para perdas com recuperação. O valor de recuperação é o valor justo do ativo, que é mais bem expresso pelo seu valor de mercado. Se este não existir ou não for confiável, utiliza-se o valor de mercado de um ativo com características similares. Se ainda não houver esta informação, efetua-se a projeção do fluxo de caixa pela

utilização do ativo, descontando-se seu valor presente. Especificamente para ativos descontinuados, valoriza-se pelo valor justo menos os custos para vendê-los.

Brasil

Define valor de recuperação para o ativo imobilizado como sendo o montante que a entidade espera recuperar pelo uso futuro nas suas operações, incluindo seu valor residual na baixa. A entidade deve fazer acompanhamentos periódicos, com o objetivo de verificar se o valor de recuperação está inferior ao valor líquido contábil. Quando isso ocorre o valor contábil deve ser ajustado ao valor de recuperação. Todavia, tal redução somente deve ocorrer se for considerada não temporária.

Fonte: Resumo do compêndio angariado da empresa de Auditoria;

- Delloite.

8.4 ANÁLISE DA CONFORMIDADE ENTRE AS NORMAS

ANÁLISE DA CONFORMIDADE ENTRE A IAS 35 E AS DIRECTIVAS EUROPEIAS EM MATÉRIA DE CONTABILIDADE

1. INTRODUÇÃO

A IAS 35 sobre "Cessação parcial da exploração", foi emitida pelo "International Accounting Standards Committee" em Junho de 1998. Aplica-se às contas respeitantes aos períodos com início em ou após 1 de Janeiro de 1999, embora se considere desejável que a sua aplicação tenha início antes desta data.

O Comité de Contacto analisou a IAS 35 no contexto das Directivas contabilísticas europeias, e enumerou, nos parágrafos seguintes, as questões que deverão ser tidas em consideração ao decidir se, e em que medida, a IAS 35 deve ser aplicada às jurisdições europeias.

2. QUESTÕES ESPECÍFICAS

Norma respeitante apenas às informações a prestar A IAS 35 diz apenas respeito às informações a prestar.

Não contém qualquer regra específica em matéria de reconhecimento ou de valorimetria, apesar de exigir que as provisões para a cessação parcial da exploração sejam calculadas de acordo com a IAS 36 "Diminuição do valor dos activos" e com a IAS 37 "Provisões, passivos eventuais e activos eventuais". Refere também a relevância da IAS 19, "Benefícios para os empregados", e da IAS 16 "Terrenos, edifícios e equipamentos". A conformidade destas IAS com as directivas europeias em matéria de contabilidade é analisada em documentos distintos.

A maior parte das informações exigidas deve ser prestada no anexo às contas. Estas informações de tipo descritivo têm um carácter adicional face aos requisitos das directivas, não constituindo por conseguinte qualquer fonte de conflito.

Nos mapas principais das contas as sociedades são:

(a) *obrigadas* a indicar os lucros ou perdas na alienação de activos (ou na liquidação de passivos) no que diz respeito às actividades que cessam e ao imposto com eles relacionado (nº 39); e

(b) *incentivadas* a indicar (nº 40):

- (i) as receitas, despesas e resultados antes de impostos da parte da exploração que é encerrada, bem como o imposto associado; e
- (ii) os *cash flows* líquidos imputáveis ao funcionamento, ao investimento e ao financiamento da parte da exploração que é encerrada.

As informações contidas em a) são compatíveis com os requisitos das directivas, uma vez que lhes são adicionais.

Se as informações previstas na alínea b)i) foram prestadas no rosto da demonstração de resultados, não existe qualquer incompatibilidade com as estruturas "verticais" da demonstração de resultados previstas nos artigos 23º e 25º da Quarta Directiva desde que os montantes totais para a totalidade da exploração sejam fornecidos em complemento dos montantes da parte da exploração que cessa e da parte da exploração que prossegue as operações.

No entanto, para uma sociedade que adopte a estrutura "horizontal" para a demonstração de resultados prevista nos artigos 24º e 26º da Directiva não é possível evidenciar os lucros antes de impostos para a parte da exploração que é encerrada nos mapas das contas, uma vez que essas estruturas não prevêem um resultado a este nível (apesar de estas informações poderem ser prestadas no anexo às contas).

As informações previstas na alínea b)

ii) afectam a demonstração das origens e aplicações de fundos, sendo por conseguinte adicionais, e não incompatíveis, relativamente aos requisitos das directivas.

3. Conclusão

A IAS 35 é compatível com as directivas contabilísticas europeias. Todavia, a preferência dada à apresentação dos resultados antes de impostos da parte da exploração que cessa na demonstração de resultados não é compatível com a utilização das estruturas desta conta estabelecidas nos artigos 24º e 26º da Quarta Directiva. No entanto, esse conflito pode ser evitado, prestando as informações em questão no anexo às contas, em lugar de as prestar na própria demonstração de resultados.

8.5 ANÁLISE DA CONFORMIDADE ENTRE AS DIRECTIVAS EUROPEIAS

1. Introdução

A norma IAS 36 "Diminuição do valor dos activos" ("Impairment of assets") foi emitida pelo International Accounting Standards Committee em Junho de 1998. Essa norma é válida para as contas que abrangem os períodos com início em ou após 1 de Julho de 1999, embora se considere desejável que a sua aplicação tenha início antes dessa data.

O Comité de Contacto analisou a IAS 36 no contexto das directivas contabilísticas europeias, e enumerou, nos parágrafos seguintes, as questões a considerar ao decidir se e em que medida se deve aplicar a IAS 36 nas jurisdições europeias.

2. Síntese das questões a analisar

Unidades geradoras de receitas

A IAS 36 (nº 65) exige que, quando possível, os activos sejam considerados individualmente para efeitos do cálculo da sua perda de valor. Quando tal não seja possível, todavia, os activos deverão ser agrupados em unidades geradoras de receitas (UGR), sendo a sua revisão, para efeitos de cálculo da perda de valor, efectuada a nível dessas UGR, e sendo qualquer depreciação identificada atribuída aos activos dessa UGR.

Estas regras constituem uma fonte potencial de conflito com o nº 1, alínea e), do artigo 31º da Quarta Directiva, que prevê que "os elementos do activo e do passivo devem ser sempre valorizadas separadamente".

No entanto, pode argumentar-se que o nº 1, alínea e), do artigo 31º não se deve aplicar por forma a impor uma obrigação que por vezes é impossível de respeitar.

Consequentemente, se as sociedades aplicarem o nº 65 da IAS 36 de modo estrito, darão cumprimento à directiva. Caso tal não seja possível, determinarão o montante recuperável de um activo individual por referência à unidade geradora de receitas à qual pertence, tal como previsto na IAS 36. Uma vez que a directiva é omissa quanto ao procedimento a seguir nesses casos, é evidente que a IAS 36 não é incompatível com a directiva a este propósito.

Deve também referir-se que a IAS 36 não reconhece a distinção entre diminuições de valor temporárias e definitivas. De acordo com a norma, uma perda de valor deve ser reconhecida sempre que o montante recuperável de um activo seja inferior ao seu valor

contabilístico (ver nº 88), o que significa que todas as depreciações deverão, no contexto da Quarta Directiva, ser consideradas definitivas. Em virtude de a metodologia intrínseca da IAS 36 para a avaliação de um prejuízo resultante de uma perda de valor assentar nos *cash flows* descontados, apenas será reconhecida uma depreciação definitiva, não sendo as depreciações temporárias reveladas pela aplicação do teste.

Utilização do desconto

A IAS 36 exige que uma depreciação seja reconhecida quando o valor contabilístico exceder o montante recuperável. O montante recuperável consiste no valor mais elevado de entre o valor líquido de venda e o valor de utilização, e o valor actual líquido dos *cash-flows* gerados pelo activo (ou, quando aplicável, pela CGU). Assim, quando um activo consta das contas pelo seu valor de utilização, o seu valor contabilístico é um montante descontado. A utilização do desconto não é interdita pela Quarta Directiva.

Depreciação

O nº 1, alínea b), do artigo 35º da Quarta Directiva dispõe que os elementos do activo imobilizado, cuja utilização é limitada no tempo, sejam sistematicamente amortizados ao longo da sua vida útil, o que pode considerar-se que implica um ritmo de amortização mais regular para os activos do que o resultante da aplicação da IAS 36.

Simultaneamente, poderá referir-se que a IAS 36 prevê efectivamente um método que permite cumprir o requisito adicional do nº 1, subalínea bb) da alínea c), do artigo 35º da directiva, segundo o qual os elementos do activo imobilizado devem ser objecto de correcções de valor quando tiver ocorrido qualquer perda de valor permanente.

Consequentemente, sendo claro que o teste de depreciação não constitui um subtipo da amortização, fornece contudo uma metodologia sistemática para a valorimetria e o reconhecimento de uma perda de valor definitiva.

3. Conclusão

Não existe qualquer conflito entre a IAS 36 e as Directivas contabilísticas. O nº 1, alínea e), do artigo 31º da Quarta Directiva dispõe que, em qualquer caso, "os elementos das rubricas do activo e do passivo devem ser valorizados separadamente", ao passo que a IAS 36 permite, em certas circunstâncias, que os activos sejam agrupados em unidades geradoras de receitas (UGR), e que a avaliação da perda de valor seja efectuada a nível dessas UGR. Todavia, o apuramento de uma perda de valor por referência às UGR apenas é autorizado pela IAS 36 no caso de não ser possível estimar o valor recuperável de um activo individual. Consequentemente, desde que as sociedades apliquem de forma rigorosa o previsto no nº 65 da IAS 36, não existe, a este nível, qualquer incompatibilidade entre essa norma e a directiva. Tal facto significa que as sociedades europeias não poderão escudar-se no nº 36 da IAS, que diz respeito à UGR, para evitar o registo contabilístico de uma perda de valor respeitante a um activo susceptível de ser avaliado individualmente.

8.6 ANÁLISE DA CONFORMIDADE ENTRE A NORMA IAS 37 E AS DIRECTIVAS EUROPEIAS

1. Introdução

A norma IAS 37, "Provisões, passivos eventuais e activos eventuais", ("Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets") foi emitida pelo "International Accounting Standards Committee" em Setembro de 1998. Essa norma é válida para as contas respeitantes aos períodos com início em ou após 1 de Julho de 1999, embora se considere desejável que a sua aplicação tenha início antes dessa data.

O Comité de Contacto analisou a IAS 37 no contexto das Directivas Contabilísticas Europeias, e enumerou, nos parágrafos seguintes, as questões que devem ser tidas em conta ao decidir se, e em que medida, se deve aplicar a IAS 37 nas jurisdições europeias.

2. Síntese das questões a analisar

Ausência de orientações específicas nas directivas

As directivas mencionam com muito pouca frequência as provisões e os passivos e activos eventuais.

Todavia, o nº 1, ponto 7, do artigo 43º da Quarta Directiva prevê que se indique, no anexo às contas, o montante global dos compromissos financeiros que não figuram no balanço, e o artigo 14º prevê que se incluam no anexo todos os compromissos assumidos a título de qualquer garantia que não seja reconhecidos como passivos no balanço.

Além disso, existem os requisitos genéricos contidos no nº 1, subalínea bb) da alínea c), do artigo 31º (tomar em conta todos os riscos previsíveis e as perdas eventuais), na alínea d) do mesmo artigo (tomar em consideração os encargos e proveitos respeitantes ao exercício a que se referem as contas) e no artigo 20º (tipos de rubricas a incluir no balanço sob a rubrica "Provisões para riscos e encargos").

Regras para o reconhecimento das provisões

Nos termos da IAS, as provisões devem ser reconhecidas nas contas; os activos e os passivos eventuais não são reconhecidos, mas devem em alguns casos ser evidenciados.

A principal questão a considerar é, por conseguinte, a questão, muito genérica, de saber se a definição de "provisão" nas IAS inclui todas as rubricas que seriam incluídas por referência aos artigos acima mencionados.

A IAS 37 (nº 14) dispõe que uma provisão deve ser reconhecida se (e apenas se) a entidade que elabora as contas tem, à data do balanço, uma obrigação actual (jurídica, expressa ou implícita) resultante de um acontecimento passado que, com grande probabilidade, terá como consequência uma saída de fundos que pode ser estimada de forma fiável.

Numa interpretação textual do artigo 31º da Quarta Directiva e do nº 14 da IAS 37, concluir-se-ia facilmente que, embora com redacções diferentes — a directiva centra-se no reconhecimento das despesas e a IAS no reconhecimento das responsabilidades — o resultado final é sensivelmente o mesmo.

Todavia, quando se tem em conta as regras contidas na IAS 37 para a aplicação do seu nº 14 aos casos específicos, essa conclusão já não é tão clara. Por exemplo, de acordo com o nº 72 da IAS, uma provisão para reestruturação apenas poderá ser constituída em termos gerais se a entidade que elabora as contas dispuser de um plano formal pormenorizado para essa reestruturação e tiver tornado pública a sua intenção à data a que se reporta o balanço ou num momento anterior. Além disso, o plano deverá incluir determinados aspectos específicos, que incluem a actividade ou a parte da actividade envolvida e as principais localizações afectadas.

Estes aspectos significam, por exemplo, que, se durante o exercício que se termina em 31 de Dezembro de 1998, uma empresa decidir inequivocamente o encerramento de uma das suas duas fábricas para reduzir os custos, mas ainda não decidiu qual, a IAS 37 proíbe a constituição de provisões para esses custos de encerramento, mesmo que essa intenção de encerramento já tenha sido anunciada.

Do mesmo modo, se o Conselho de Administração de uma empresa decidir, antes da data de encerramento do balanço, reorganizar a empresa (incluindo o despedimento de empregados), e essa decisão apenas for anunciada após a data a que se reporta o balanço (mas antes de as contas serem aprovadas), a IAS 37 não permite que seja constituída uma provisão para a reorganização e para as indemnizações ao pessoal a despedir, ao passo que o artigo 31º da Quarta Directiva exigiria a constituição dessa provisão.

Consequentemente, de acordo com a directiva, uma decisão da administração implicaria a existência de uma "perda eventual" (ou "risco previsível" no caso dos textos alemão e francês). É por conseguinte difícil conciliar a proibição contida na IAS 37 com o requisito previsto no nº 1, subalínea bb) da alínea c), do artigo 31º de ter em consideração todos os "riscos previsíveis e as perdas eventuais", se estas expressões forem interpretadas segundo o seu significado normal.

Utilização da técnica do desconto

Se for caso disso, as provisões de longo prazo deverão ser avaliadas segundo o método do desconto, o que não é proibido pela Quarta Directiva (não sendo por conseguinte incompatível com ela).

3. Conclusão

A definição da IAS 37 no que diz respeito às provisões, e tal como aplicada ao caso específico das provisões para reestruturação, é incompatível com a Quarta Directiva, uma vez que impedirá a constituição de provisões para rubricas relativamente às quais essa constituição é obrigatória de acordo com a subalínea bb) da alínea c) e com a alínea d) do nº1 do artigo 31º da Quarta Directiva.

Nos demais aspectos, a IAS 37 está em conformidade com as directivas.

8.7 ANÁLISE DA CONFORMIDADE ENTRE A IAS 38 E AS DIRECTIVAS EUROPEIAS

1. Introdução

A IAS 38 "Activos incorpóreos" ("Intangible Assets") foi emitida pelo "International Accounting Standards Committee" em Setembro de 1998. Essa norma é válida para as contas que abrangem períodos com início em ou após 1 de Julho de 1999, embora se considere desejável que a sua aplicação tenha início antes dessa data.

O Comité de Contacto analisou a IAS 38 no contexto das Directivas contabilísticas europeias, e enumerou, nos parágrafos seguintes, as questões que devem ser tidas em conta ao decidir se, e em que medida, se deve aplicar a IAS 38 nas jurisdições europeias.

2. Síntese das questões em análise

Reavaliações

O tratamento normal previsto na IAS 38 (nº 63) consiste em contabilizar os activos incorpóreos pelo seu custo histórico deduzido das amortizações e das perdas de valor.

Todavia, uma alternativa permitida (nº 64) consiste em contabilizar os activos incorpóreos pelo seu montante reavaliado, que deve basear-se no seu justo valor num mercado activo.

Pelo contrário, a reavaliação de activos incorpóreos apenas é autorizada pela Quarta Directiva ao abrigo do nº 1, alínea b) do artigo 33º, que permite uma derrogação aos Estados-Membros para autorizar que qualquer activo seja contabilizado por um método "destinado a ter em conta a inflação". Consequentemente, o método alternativo previsto na IAS de reavaliação dos activos incorpóreos com base no seu justo valor é incompatível com a directiva, visto que a contabilização de activos pelo justo valor não é equivalente à aplicação de um método de valorimetria "destinado a ter em conta a inflação". Todavia, as sociedades europeias podem ainda cumprir simultaneamente as directivas e a IAS 38, desde que não optem por aplicar o tratamento alternativo permitido no nº 64 da IAS 38.

Análise das perdas de valor

Todos os activos incorpóreos estão sujeitos ao disposto na IAS 36 "Diminuição de valor dos activos". Assim, os comentários feitos relativamente a essa norma, em conjunto com a conclusão de que não existe qualquer conflito entre a IAS 36 e as Directivas contabilísticas, são também válidos neste caso.

Valor residual

O nº 91 da IAS 38 prevê que se deverá presumir que o valor residual de um activo incorpóreo é igual a zero, a menos que possa ser determinado por referência a um mercado activo. Na prática, isto significa que todos os activos incorpóreos não homogéneos (como por exemplo marcas comerciais, marcas registadas, etc.) devem considerar-se como tendo um valor residual nulo.

O nº 1, alínea b), do artigo 35º da Quarta Directiva dispõe que "o preço de aquisição ou o custo de produção dos elementos do activo imobilizado cuja utilização é limitada no tempo deve ser diminuído das correcções de valor calculadas de maneira a amortizar sistematicamente o valor destes elementos durante o seu período de utilização." Esta disposição estabelece, pois, uma diferenciação entre "custo" do activo e o montante líquido de depreciação (descrito como "valor").

Custos de desenvolvimento

A IAS 38 obriga a que os custos de desenvolvimento sejam capitalizados como activo incorpóreo em certos casos limitados e amortizados durante a sua vida útil estimada, para a qual as IAS impõem o limite máximo de 20 anos. Pelo contrário, o artigo 37º da Quarta Directiva prevê que esses custos sejam amortizados durante não mais de 5 anos, apesar de os Estados-Membros poderem prever derrogações a esta obrigação em casos excepcionais.

3. Conclusões

Existem dois conflitos potenciais entre a IAS 38 e a Quarta Directiva, nomeadamente:

- (a) a IAS 38 permite que os activos incorpóreos sejam reavaliados pelo seu justo valor; a directiva permite uma reavaliação pelo custo corrigido dos efeitos da inflação; e
- (b) a directiva impõe uma vida útil máxima de cinco anos para as despesas de desenvolvimento (embora sujeita a derrogação por parte dos Estados-Membros), o que não acontece na IAS.

Todavia, em virtude da natureza destes conflitos potenciais e da flexibilidade permitida pela norma, é possível às sociedades europeias conformarem-se simultaneamente à IAS 38 e às directivas

8.8 ANÁLISE DA CONFORMIDADE ENTRE A NORMA IAS 22 E AS DIRECTIVAS EUROPEIAS

1. Introdução

A IAS 22 (Revista em 1998) "Combinações empresariais" ("Business Combinations") foi emitida pelo "International Accounting Standards Committee" em Setembro de 1998 e substitui a versão da IAS 22 que havia sido emitida sob forma revista em 1993.

Essa norma aplica-se às contas referentes a períodos com início em ou após 1 de Julho de 1999, embora se considere desejável que a sua aplicação tenha início antes dessa data. Se uma empresa aplicar esta norma revista para as contas que abrangem períodos com início antes de 1 de Julho de 1999, essa empresa deverá referir esse facto e adoptar simultaneamente as IAS 36, 37 e 38.

O Comité de Contacto analisou a IAS 22 (Revista em 1998) no contexto das Directivas contabilísticas europeias, para considerar se, e em que medida, a IAS 22 deve ser aplicada nas jurisdições europeias.

2. Natureza da revisão

Diversos pontos da IAS 22 foram revistos a fim de assegurar a sua compatibilidade com as IAS 36, 37 e 38. Além disso, foi também revisto o tratamento contabilístico do *trespasse* (*goodwill*).

3. Conclusão

A revisão da IAS 22 não implica qualquer novo conflito. Efectivamente, a revisão da IAS 22 no que diz respeito à contabilização dos *trespasses* com valor negativo vem eliminar a incompatibilidade potencial anteriormente identificada neste domínio.

8.9 ANÁLISE DA CONFORMIDADE ENTRE A NORMA IAS 16 E AS DIRECTIVAS EUROPEIAS

1. Introdução

A IAS 16 (Revista em 1998) "Terrenos, edifícios e equipamento" ("Property, Plant and Equipment") foi emitida pelo "International Accounting Standards Committee" em Setembro de 1998 e vem substituir a versão da IAS 16 que havia sido emitida sob forma revista em 1993. Essa norma aplica-se às contas que abrangem os períodos com início em ou em após 1 de Julho de 1999, embora se considere desejável que a sua aplicação tenha início antes dessa data. Se uma empresa aplicar esta norma revista às contas referentes aos períodos com início antes de 1 de Julho de 1999, essa empresa deverá referir esse facto e adoptar simultaneamente a IAS 22 (Revista em 1998) e as IAS 36 e 37.

O Comité de Contacto analisou a IAS 16 (Revista em 1998) no contexto das Directivas contabilísticas europeias para analisar se, e em que medida, a IAS 16 deve ser aplicada nas jurisdições europeias.

2. Natureza da revisão

Foram revistos diversos pontos da IAS 16 por motivos de coerência com a IAS 22 (Revista em 1998) e com as IAS 36 e 37.

3. Conclusão

As revisões introduzidas à IAS 16 não implicam qualquer incompatibilidade.

8.10 ANÁLISE DA CONFORMIDADE ENTRE A NORMA IAS 28 E AS DIRECTIVAS EUROPEIAS

1. Introdução

A norma IAS 28 (Revista em 1998) "Contabilização dos Investimentos em Associadas" ("Accounting for Investments in Associates") foi emitida pelo "International Accounting Standards Committee" em Setembro de 1998 e vem substituir a versão da IAS 28 que havia sido reformulada em 1994. O texto revisto entra em vigor na altura em que a IAS 36 entrar em vigor – isto é, para as contas referentes aos períodos com início ou após 1 de Julho de 1999, a menos que a IAS 36 seja aplicada a períodos anteriores.

O Comité de Contacto analisou a IAS 28 (Revista em 1998) no contexto das Directivas contabilísticas europeias, para analisar se, e em que medida, deve aplicar-se a IAS 28 nas jurisdições europeias.

2. Natureza da revisão

Os nºs 23 e 24 da IAS 28 foram revistos para assegurar a sua compatibilidade com a IAS 36.

3. Conclusão

As revisões introduzidas à IAS 28 não implicam quaisquer novas incompatibilidades.

8.11 ÁLISE DA CONFORMIDADE ENTRE A NORMA IAS 31 E AS DIRECTIVAS EUROPEIAS

1. Introdução

A IAS 31 (Revista em 1998) "Informações Financeiras respeitantes às participações em empresas comuns" ("Financial Reporting of Interests in Joint Ventures") foi emitida pelo "International Accounting Standards Committee" em Setembro de 1998 e vem substituir a versão da IAS 31 que havia sido reformulada em 1994. O texto revisto entra em vigor na altura em que a IAS 36 entra em vigor – ou seja, para as contas referentes aos períodos com início em ou após 1 de Julho de 1999, a menos que a IAS 36 seja aplicada a períodos anteriores.

O Comité de Contacto analisou a IAS 31 (Revista em 1998) no contexto das Directivas contabilísticas europeias, para considerar se, e em que medida, se deve aplicar a IAS 31 às jurisdições europeias.

2. Natureza da revisão

Os nºs 39 e 40 da IAS 31 foram revistos, tendo sido aditado um novo nº 41, por motivos de coerência com a norma IAS 36.

3. Conclusão

Não existem quaisquer novas incompatibilidades em resultado da revisão da IAS 31.

DIRECÇÃO-GERAL XV

Mercado Interno e Serviços Financeiros

O presente documento foi elaborado para uso interno da Comissão. Não traduz necessariamente a sua posição oficial.

A sua reprodução é autorizada, excepto para fins comerciais, na condição de se fazer referência à fonte.

8.12 NORMAS DE CONTABILIDADE INTERNACIONAL(NCI)

Análise da conformidade entre as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) 1 a 41 e as Directivas Contabilísticas da União Europeia

Mercado Interno e Serviços Financeiros

O presente documento foi elaborado para uso interno da Comissão, não representando necessariamente a sua posição oficial.

Análise da Conformidade entre as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) e as Directivas Contabilísticas da União Europeia:

NIC 1 – NIC 41

1. PREFÁCIO

O presente documento contém uma análise da conformidade entre as normas internacionais de contabilidade (NIC) e as directivas contabilísticas da União Europeia, tendo sido elaborado pelo Comité de Contacto das Directivas Contabilísticas (Comité de Contacto).

O Comité de Contacto é um órgão consultivo composto por representantes dos Estados-Membros e por representantes da Comissão . Foi criado pela Comissão, segundo os requisitos do artigo 52º da Directiva 78/660/CEE (Quarta Directiva), com a seguinte missão:

- Facilitar uma aplicação harmonizada das directivas contabilísticas, através de uma concertação regular incidindo especialmente sobre os problemas concretos da sua aplicação;
- Aconselhar, quando necessário, a Comissão sobre os aditamentos ou as alterações a introduzir nas directivas contabilísticas.

Em 1990, a Comissão publicou uma selecção dos pareceres mais importantes que o Comité de Contacto emitiu a respeito da aplicação das directivas contabilísticas nos Estados-Membros.

O presente documento é o resultado de um trabalho realizado no âmbito da Nova Estratégia Contabilística adoptada pela Comissão em Novembro de 1995. O seu objectivo é analisar o grau de conformidade entre os requisitos das normas

internacionais de contabilidade e as directivas contabilísticas da União Europeia, facultando a cada um dos Estados-Membros a base necessária para poder decidir se, e em que medida, as suas empresas podem aplicar as normas internacionais de contabilidade, caso desejem fazê-lo.

2. INTRODUÇÃO

Em Novembro de 1995, a Comissão Europeia (CE) adoptou uma nova abordagem para a harmonização contabilística. Na sua Comunicação "Harmonização contabilística: uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional" a Comissão destacou a necessidade de que a União dê rapidamente aos utilizadores e aos responsáveis pela elaboração das contas um sinal claro de que as empresas que pretendem ser cotadas no mercado dos Estados Unidos e noutros mercados mundiais poderão fazê-lo sem infringir o quadro contabilístico comunitário.

A Comissão também realçou a necessidade de que a União reforce o seu compromisso e o seu contributo relativamente ao processo de normalização internacional, que constitui a solução mais rápida e eficiente para os problemas das empresas que operam à escala mundial.

Em Junho de 2000, a Comissão adoptou a sua Comunicação "Estratégia da UE para o futuro em matéria de informações financeiras a prestar pelas empresas".

Nesta Comunicação, propõe-se que todas as empresas da União Europeia cotadas num mercado regulamentado passem a elaborar as suas contas consolidadas de acordo com um único conjunto de normas contabilísticas, a saber, as normas internacionais de contabilidade – NIC (*International Accounting Standards - IAS*), a partir de 2005, o mais tardar. A adopção de regras de informação financeira uniformes e de elevada qualidade por parte dos mercados de capitais da União Europeia reforçará a eficiência global dos mercados, reduzindo assim o custo do capital para as empresas.

A Comunidade Europeia está ciente de que as contas elaboradas pelas empresas transnacionais europeias em conformidade com a sua legislação nacional, baseada nas directivas contabilísticas, não cumprem as diversas normas exigidas noutras partes do mundo para o acesso ao mercado de capitais internacional. Estas empresas são, por conseguinte, obrigadas a elaborar dois conjuntos de contas, um conforme com as directivas contabilísticas e outro exigido pelos mercados de capitais internacionais. Esta situação não é satisfatória pois, além de dispendioso, o fornecimento de valores diferentes em ambientes diferentes suscita confusão entre os investidores e o público em geral.

A harmonização contabilística está bastante avançada a nível internacional, baseando-se nas normas emitidas pelo Comité Internacional das Normas Contabilísticas (*International Accounting Standards Committee - IASC*). Em Julho de 1995, o IASC chegou a acordo com a Organização Internacional das Comissões de Valores Mobiliários (*International Organisation of Securities Commissions - IOSCO*) a respeito

de um programa de trabalho comum com o objectivo de produzir, a médio prazo, um conjunto fundamental de normas internacionais de contabilidade a aplicar pelas empresas que pretendem uma cotação plurinacional dos seus valores mobiliários. Em 1996, o IASC iniciou um processo gradual e aprofundado de revisão e elaboração de normas. Em 1999, o IASC concluiu igualmente a elaboração do conjunto fundamental de normas acordadas com a IOSCO. As NIC constituem um conjunto global e conceptualmente sólido de normas de apresentação de informações financeiras, especificamente destinadas a servir as necessidades da comunidade empresarial internacional.

O presente trabalho foi efectuado no contexto atrás descrito. Para que os Estados-Membros possam autorizar as suas grandes empresas a elaborarem as suas contas consolidadas com base nas NIC, é essencial que estas normas não estejam em conflito com as directivas contabilísticas. Por isso, o Comité de Contacto decidiu que, numa primeira fase, deveria analisar a conformidade das NIC existentes com essas directivas. O trabalho realizado por este Comité servirá de base para a decisão a tomar por cada Estado-Membro sobre se as suas empresas podem ou não aplicar as NIC, e em que medida as poderão aplicar, caso desejem fazê-lo.

No presente documento são apresentados os resultados da análise do quadro do IASC e de todas as normas internacionais de contabilidade publicadas até 31 de Dezembro de 2000. Não se faz referência às normas 7, 14, 15, 17, 18, 20, 24, 26, 29, 33 e 34, visto que uma análise preliminar revelou que as questões tratadas nestas normas não se encontram especificamente abrangidas pelas directivas contabilísticas e também porque as normas não suscitam preocupações especiais relativamente aos princípios gerais incorporados nestas directivas. A NIC 39 não é analisada em virtude de as directivas contabilísticas estarem a ser objecto de um processo de alteração com vista a facilitar a adopção desta norma pelas empresas comunitárias.

A NIC 41 também não é examinada em pormenor, porque é evidente por si mesmo que a abordagem de justo valor da NIC 41 para a avaliação do activo biológico e o consequente reconhecimento dos ganhos não realizados na conta de ganhos e perdas é incompatível tanto com o nº 1, subalínea (aa) da alínea c), artigo 31º da Quarta Directiva, que determina que somente os lucros realizados à data de encerramento do balanço podem nele ser incluídos, bem como com o princípio básico do artigo 33º da mesma directiva, que estipula que as valorizações do activo imobilizado só podem figurar na conta de perdas e ganhos na medida em que sejam realizadas.

O Comité de Contacto analisará a compatibilidade das NIC que venham a ser emitidas ou revistas pelo IASC, em documentos futuros. O Comité ainda não examinou a compatibilidade entre as NIC e a Directiva "Contas das empresas de seguros" porque, por enquanto, não há nenhuma norma internacional de contabilidade que se ocupe especificamente da apresentação de informações financeiras por essas empresas.

O Comité de Contacto reconhece que a quantidade e a complexidade das informações exigidas pelas NIC excedem largamente os requisitos impostos pelas directivas contabilísticas, podendo, por conseguinte, impor encargos suplementares às empresas.

Contudo, o Comité de Contacto também reconhece que as empresas susceptíveis de aplicar as NIC já apresentam informações financeiras que ultrapassam os requisitos mínimos das directivas contabilísticas.

O trabalho realizado pelo Comité de Contacto constitui apenas um primeiro passo. As empresas europeias não estão directamente sujeitas às directivas contabilísticas, mas sim à legislação nacional que as transpõe e às normas contabilísticas nacionais. As autoridades e organizações nacionais responsáveis pelo estabelecimento dos requisitos contabilísticos nos Estados-Membros devem reflectir sobre o conteúdo deste documento e empreender, eventualmente, uma análise semelhante a respeito das normas nacionais adaptadas no contexto da transposição das directivas contabilísticas, bem como de outros requisitos adoptados a nível nacional que não estejam directamente ligados às disposições contidas nas referidas directivas.

3. OBJECTIVO E ÂMBITO DA ANÁLISE

A análise apresentada no presente documento diz exclusivamente respeito à relação entre as NIC e as directivas contabilísticas. A competência do Comité de Contacto está restringida às questões relativas à legislação europeia em matéria de contabilidade, não podendo este Comité, enquanto tal, exprimir qualquer opinião sobre a relação entre as NIC e quaisquer outros requisitos (nomeadamente da legislação nacional ou das normas contabilísticas nacionais) que não sejam baseados nas próprias directivas contabilísticas.

O objectivo desta análise é determinar se existem ou não conflitos entre as NIC e as directivas contabilísticas, bem como o respectivo grau, e se é necessário resolvê-los, de modo que as empresas europeias que pretendam aplicar as NIC nas suas contas consolidadas o possam fazer sem que surjam incompatibilidades com a legislação europeia. Porém, como já referido, a aplicação das NIC num ambiente nacional pode exigir alterações do direito nacional ou das normas contabilísticas nacionais. A análise procurou identificar as áreas onde, em resultado das opções permitidas pelas directivas contabilísticas, é mais provável que tais alterações sejam necessárias.

A compatibilidade das NIC com as directivas contabilísticas pode ser analisada de várias formas diferentes.

Uma abordagem possível consistiria em comparar sistematicamente os dois sistemas contabilísticos (NIC e directivas contabilísticas) pondo em evidência as diferenças existentes. Contudo, esta abordagem foi posta de parte devido ao modo consideravelmente diferente como a contabilidade é tratada nas directivas contabilísticas e nas NIC.

- As directivas contabilísticas ocupam-se de princípios gerais, não pretendendo regulamentar todas as suas possíveis aplicações concretas, embora isto não as impeça de conterem, por vezes, orientações muito pormenorizadas (por exemplo, impondo esquemas normalizados). Por outro lado, as NIC referem-se

a questões contabilísticas específicas, para as quais são fornecidas orientações pormenorizadas, mas não têm em conta o quadro jurídico em que estas normas devem ser aplicadas na prática.

- As directivas contabilísticas são aplicáveis a todas as empresas que tenham uma determinada estrutura jurídica, ao passo que, na União Europeia, as NIC são, na prática, aplicadas principalmente pelas sociedades cotadas.
- As directivas contabilísticas fazem parte do direito das sociedades europeu e constituem, por conseguinte, um sistema jurídico obrigatório, enquanto as NIC são normas de aplicação voluntária e não têm uma ligação específica à legislação.
- As directivas contabilísticas foram elaboradas num ambiente que é, por vezes, fortemente influenciado por considerações como a protecção dos credores, a distribuição dos lucros e a fiscalidade. As NIC são normalmente formuladas sem ter estas questões em consideração, dando assim lugar a requisitos sem qualquer ligação especial a um ambiente económico específico.

Estas diferenças têm importantes consequências práticas.

- a. Por exemplo, a quantidade e a complexidade das informações exigidas pelas NIC são, de um modo geral, significativamente maiores do que os das requeridas pelas directivas contabilísticas.

Isto deve-se ao facto de as directivas contabilísticas preverem requisitos mínimos destinados a assegurar uma comparabilidade mínima e um nível mínimo de informação.

A abordagem das NIC é completamente diferente, na medida em que pretendem assegurar a orientação e a uniformidade mais completas possíveis nos tratamentos contabilísticos.

- b. As regras relativas à protecção dos credores e à distribuição dos lucros são normalmente diferentes de país para país e, por isso, não são especificamente tomadas em consideração pelas NIC, que pretendem ser o mais internacionais que for possível.

Ao invés, as directivas contabilísticas contêm disposições específicas que se ocupam destas questões. Por exemplo, os artigos 34º e 37º da Quarta Directiva não permitem que os lucros sejam distribuídos se o montante das reservas disponíveis para o efeito não exceder o montante necessário para cobrir a amortização residual de determinadas despesas capitalizadas (despesas de constituição e despesas de investigação e desenvolvimento).

Do mesmo modo, as derrogações para efeitos da aplicação da legislação fiscal permitidas no nº 1, alínea d), do artigo 35º e no nº 1, alínea e), do artigo 39º da Quarta Directiva, bem como no nº 5 do artigo 29º da Sétima Directiva, não são permitidas pelas normas internacionais de contabilidade.

Estes dois artigos da Quarta Directiva permitem que o activo imobilizado e o activo circulante sejam sujeitos a correcções de valor excepcionais, motivadas unicamente pela aplicação da legislação fiscal, desde que o seu montante, devidamente justificado, seja indicado no anexo das contas. As NIC não permitem essas correcções de valor excepcionais, uma vez que foram elaboradas para tratar de situações em que a contabilidade está isenta de considerações fiscais.

Pelas razões atrás descritas, uma comparação sistemática entre as NIC e as directivas contabilísticas levaria à compilação de uma enorme quantidade de diferenças. Contudo, só uma pequena parte dessa informação teria utilidade para o objectivo da análise. Por isso, o Comité de Contacto não entrou numa análise pormenorizada das questões que são uma consequência lógica da natureza fundamentalmente diferente dos dois sistemas (directivas contabilísticas e NIC).

O Comité de Contacto procedeu, assim, à análise de cada questão, tendo em conta a sua importância relativa e a relação com o ambiente específico em que os dois sistemas diferentes (NIC e directivas contabilísticas) são aplicados. Esta opção tem várias consequências:

a. Uma vez que o presente documento se refere exclusivamente à legislação comunitária em matéria de contabilidade, as considerações aqui expressas dizem exclusivamente respeito a este quadro específico. Por conseguinte, qualquer aplicação nacional das considerações expressas no documento apenas pode ser feita à luz do quadro jurídico, económico e social em que estas soluções podem ser adoptadas. As directivas contabilísticas consideram, frequentemente, diversas soluções. Consequentemente, as opiniões expressas neste documento resultam de uma ampla gama de possibilidades oferecidas pelas próprias directivas contabilísticas. Em contraste, as regras nacionais são resultado de uma abordagem específica que é coerente em si mesma. Por isso, é muito possível que as conclusões expressas no presente documento não sejam imediatamente aplicáveis a nível nacional.

b. O presente trabalho centra-se exclusivamente nas contas consolidadas. Uma vez que a Sétima Directiva remete para a Quarta Directiva nas questões relativas aos esquemas e às regras da valorimetria, este documento também faz várias referências à Quarta Directiva. Isto não significa, porém, que as conclusões apresentadas no documento sejam igualmente aplicáveis às contas numa base individual. O facto de as considerações expressas pelo Comité de Contacto no presente documento se referirem exclusivamente à elaboração de contas consolidadas é coerente com o objectivo da análise e também com as características das normas internacionais de contabilidade.

De facto, embora as NIC sejam concebidas, em teoria, tanto para as contas anuais como para as contas consolidadas, na prática são elaboradas principalmente com o

objectivo de harmonizar as regras aplicáveis às contas consolidadas, que constituem a informação financeira posta à disposição dos mercados de capitais internacionais.

c. É inadequado fazer comparações entre o conteúdo deste documento e os trabalhos similares realizados pela IOSCO. Embora o Comité de Contacto tenha beneficiado da experiência e do material fornecido pelos membros europeus do Grupo de Trabalho nº 1 da IOSCO, a diferença fundamental das duas análises quanto ao objectivo (e que suscita abordagens diferentes) conduzirá necessariamente a resultados diferentes. O objectivo da IOSCO é definir as condições que as NIC têm de satisfazer para serem reconhecidas como as normas contabilísticas que asseguram a apresentação de informações financeiras equivalentes nos mercados de capitais mundiais. Este objectivo difere claramente do prosseguido pelo presente documento, tal como é exposto no ponto 5 infra.

4. ESTRUTURA DO DOCUMENTO

De acordo com o seu objectivo, o presente documento procura dar resposta aos problemas enfrentados pelas empresas europeias que, cumprindo a legislação europeia, desejam aplicar, simultaneamente, as normas internacionais de contabilidade na elaboração das suas contas consolidadas. Para este efeito, o que importa realmente é identificar em que medida as NIC são compatíveis com a legislação comunitária.

Uma vez que a aplicação da legislação nacional pertinente, derivada das directivas contabilísticas, é obrigatória para as empresas transnacionais da UE, a maneira mais satisfatória de tratar a questão das possíveis incompatibilidades entre as NIC e essas directivas será analisá-las do ponto de vista destas últimas. Deste modo, o documento procurará analisar os problemas que uma empresa europeia hipotética (que elabora as suas contas de acordo com as directivas contabilísticas) poderá enfrentar quando quiser cumprir também os requisitos das NIC.

Quando uma empresa, para além de satisfazer os requisitos da legislação europeia, também pretende estar conforme com as normas internacionais de contabilidade, pode presumir-se que:

- essa empresa está disposta a aceitar todos os requisitos complementares impostos pelas NIC e que não entrem em conflito com as directivas contabilísticas.
- nos casos em que as directivas contabilísticas dão directamente às empresas, ou autorizam os Estados-Membros a conferirem às empresas, a possibilidade de escolher entre dois tratamentos contabilísticos, a empresa escolherá logicamente o tratamento compatível com as NIC.

Alguns destes casos encontram-se enumerados na Secção "Opções à disposição das empresas em resultado das directivas contabilísticas, que não podem ser aplicadas pelas empresas que queiram cumprir as normas internacionais de contabilidade". As

empresas que desejam aplicar as NIC não devem ter problemas em cumprir estes requisitos adicionais, nem devem ter dificuldades em renunciar às opções supramencionadas.

À luz destes pressupostos, os possíveis conflitos entre as NIC e as directivas contabilísticas podem ser limitados aos seguintes:

- Casos em que um requisito de uma NIC não é permitido por uma directiva contabilística, ou vice-versa. Estes casos são classificados como "Requisitos das normas internacionais de contabilidade que suscitam problemas de conformidade com as directivas contabilísticas". As empresas europeias não poderiam aplicar os requisitos dessas normas, em tais casos.
- Casos em que uma opção tomada por um Estado-Membro ao abrigo de uma directiva contabilística não é permitida por uma NIC. O Comité de Contacto classificou estes casos como "Questões que podem suscitar problemas de compatibilidade entre as normas internacionais de contabilidade e as opções facultadas pelas directivas contabilísticas aos Estados-Membros", porque só surgirão problemas quando um Estado-Membro escolher uma determinada opção das directivas contabilísticas. Neste caso, uma empresa pertencente ao Estado-Membro que escolheu uma opção, prevista nas directivas, incompatível com os requisitos das NIC não poderá cumprir essas normas.

Esta parte do documento aponta, assim, para áreas que merecem uma análise particularmente atenta a nível nacional.

- Finalmente, existem alguns casos em que a diferente redacção utilizada numa directiva contabilísticas e numa NIC pode ser entendida como possível fonte de conflito. O presente documento explica as razões por que tais diferenças não devem ser entendidas como conflitos, nos casos que pareceram ser importantes e que figuram na Secção "Outras questões".

Quadro do IASC

O Comité de Contacto analisou o Quadro do IASC e chegou à conclusão de que não existe qualquer conflito entre este e as directivas contabilísticas, por duas razões fundamentais:

1. Os enunciados contidos no Quadro não se sobrepõem a qualquer regra contida numa norma específica.
2. A aplicação do Quadro não é obrigatória para as empresas que cumprem as NIC. Se as características fundamentais do Quadro, acima mencionadas, forem alteradas, poderão surgir conflitos e o Comité de Contacto terá de reconsiderar o seu parecer.

NIC 1 – Apresentação das demonstrações financeiras¹⁰

INTRODUÇÃO

A NIC 1 "Apresentação das demonstrações financeiras" foi emitida pelo Comité Internacional das Normas Contabilísticas em Agosto de 1997. A norma é aplicável aos mapas financeiros relativos a exercícios que tenham o seu início em 1 de Julho de 1998, ou em data posterior, embora seja incentivada uma aplicação mais precoce.

O Comité de Contacto analisou a NIC 1 no contexto das directivas contabilísticas da União Europeia, enumerando, nos parágrafos seguintes, várias questões que devem ser ponderadas ao decidir se, e em que medida, esta norma deve ser ou não aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

QUESTÕES ESPECÍFICAS

Cumprimento das normas internacionais de contabilidade

O ponto 11 da NIC 1 determina que só deve considerar que as demonstrações financeiras cumprem as normas internacionais de contabilidade se elas cumprirem todos os requisitos de cada norma aplicável e de cada interpretação do *Standing Interpretations Committee* aplicável. O Comité de Contacto saúda a definição inequívoca, pelo IASC, do princípio de que a plena aplicação das suas normas constitui um requisito prévio necessário para que uma empresa possa afirmar que os seus mapas financeiros estão conformes com as normas internacionais de contabilidade (NIC).

Apresentação fiel

O ponto 10 da NIC 1 determina que as demonstrações financeiras devem apresentar fielmente a situação financeira, os resultados financeiros e os fluxos de tesouraria de uma empresa. Mais adiante, especifica que a aplicação adequada das normas internacionais de contabilidade, com o fornecimento de informações complementares, quando necessário, produz, praticamente em todas as circunstâncias, demonstrações financeiras conformes com uma apresentação fiel e que (no ponto 12) os tratamentos contabilísticos inadequados não são rectificadas nem pela divulgação das políticas contabilísticas utilizadas, nem por anexos ou outros elementos explicativos.

Além disso, o Comité de Contacto faz notar que o ponto 13 da NIC 1 prevê circunstâncias extremamente raras em que a gestão conclui que o cumprimento de um requisito de uma norma pode induzir em erro. A NIC 1 exige que, caso seja necessário derrogar de um requisito para obter uma apresentação fiel, a gestão deverá fazê-lo, explicando que tal derrogação decorre dos requisitos relativos à apresentação de informações contidos no ponto 13. O Comité de Contacto constata que, tanto a utilização que a NIC 1 faz da derrogação como os requisitos de apresentação de informações do seu ponto 13, são inteiramente coerentes com as regras estabelecidas

pelas directivas contabilísticas em circunstâncias semelhantes e que figuram no nº 5 do artigo 2º da Quarta Directiva.

Os requisitos do ponto 13 estabelecem claramente a natureza universal do conceito de "apresentação fiel", ao mesmo tempo que constituem um complemento necessário do ponto 10. Fica, assim, perfeitamente claro que, para que as contas possam ser consideradas como tendo sido elaboradas em conformidade com as NIC, devem cumprir todos os requisitos de cada norma e de cada interpretação SIC aplicável.

Simultaneamente, também é evidente que a observância do requisito de uma apresentação fiel vai além do mero cumprimento das regras. O Comité de Contacto saúda esta clarificação da relação entre o cumprimento da NIC e a apresentação fiel.

O Comité de Contacto constata ainda que a derrogação relativa à apresentação fiel é uma exigência (não uma opção) da NIC 1 a aplicar nas circunstâncias extremamente raras em que a gestão conclua que o cumprimento de um requisito de uma norma poderia induzir em erro. A NIC 1 confirma no ponto 14 que a existência de requisitos nacionais incompatíveis não é, em si mesma, suficiente para justificar uma derrogação nos mapas financeiros elaborados segundo as normas internacionais de contabilidade. Declara seguidamente (no ponto 16) que a aplicação de um requisito específico de uma norma internacional de contabilidade só pode produzir mapas financeiros susceptíveis de induzir em erro quando o tratamento exigido pela norma for claramente inadequado e, por isso, não puder obter-se uma apresentação fiel pela simples aplicação da norma ou através do fornecimento de informações complementares. A derrogação da norma não é justificável apenas pelo facto de um outro tratamento também permitir obter uma apresentação fiel.

Isto implica que as empresas europeias que desejem cumprir simultaneamente as normas internacionais de contabilidade e as directivas contabilísticas não poderão resolver qualquer conflito entre os dois sistemas recorrendo à utilização da cláusula derogatória, a menos que a aplicação de um requisito específico de uma norma internacional de contabilidade produza mapas financeiros enganadores e a aplicação das directivas uma apresentação fiel.

A utilização da cláusula derogatória por uma empresa terá, evidentemente, um efeito de arrastamento, levando à derrogação de outro requisito NIC (isto é, a norma será derogada). Em consequência, uma vez que esta derrogação é ela própria um requisito das NIC, as empresas que invoquem a cláusula derogatória, na perspectiva do Comité de Contacto, ainda poderão alegar a sua conformidade com as NIC ao abrigo do ponto 11 da NIC 1 – desde que os requisitos do ponto 13 sejam integralmente cumpridos.

Prudência

O Comité de Contacto analisou o ponto 20 da NIC 1 quanto ao fundo da questão. Embora possa parecer que o importante papel desempenhado pelo princípio da prudência na elaboração das contas não foi totalmente reconhecido por este ponto ,

nem pelos pontos seguintes da NIC 1 (ao contrário, por exemplo, do princípio da continuação da exploração, da especialização dos exercícios e da coerência), o Comité de Contacto sublinha que a aplicação do princípio da prudência continua a ser um dos principais factores a ter em conta para assegurar a obtenção de uma apresentação fiel nos termos das directivas.

O Comité de Contacto faz notar que o *Quadro* do IASC trata especificamente (no nº 37) da prudência como uma característica qualitativa distinta dos mapas financeiros. Ao fazê-lo, descreve a prudência como "...a inclusão de um grau de cautela nos julgamentos necessários para fazer as estimativas requeridas em condições de incerteza, de modo que o activo ou as receitas não sejam sobrestimados e o passivo ou as despesas não sejam subestimados."

Importância relativa e agregação

A importância relativa e a agregação são consideradas nos pontos 29 a 32 da NIC 1. O Comité de Contacto chama a atenção para o facto de que estes pontos devem ser entendidos à luz do artigo 4º da Quarta Directiva. Consequentemente, as empresas europeias não devem aplicar as regras gerais da NIC 1 em matéria de agregação às rubricas precedidas por letras ou numeração romana nos esquemas da Quarta Directiva, uma vez que estas rubricas são consideradas como o mínimo necessário para uma apresentação separada.

Além disso, o Comité de Contacto faz notar que a NIC 1 estabelece, nos pontos 66 e 75, cada uma das rubricas que devem ser apresentadas, no mínimo, no balanço e na conta de perdas e ganhos. Em termos gerais, estas correspondem aos esquemas prescritos na Quarta Directiva, embora em determinadas circunstâncias a directiva possa exigir a apresentação de informações distintas para além das exigidas pela NIC 1.

Distinção entre circulante/não circulante

O nº 53 da NIC 1 especifica que cada empresa deve determinar, com base na natureza das suas actividades, se deve ou não apresentar o activo circulante e não circulante e o passivo circulante e não circulante como classificações separadas no balanço. Os pontos 57 a 65 desta norma são aplicáveis quando esta distinção é feita. Caso uma empresa opte por não fazer esta classificação, o activo e o passivo devem ser apresentados, de um modo geral, em função da sua liquidez. O Comité de Contacto considera que as empresas europeias estão vinculadas aos esquemas fixados pelas directivas contabilísticas, uma vez que não podem ser derogados, excepto nos casos específicos prescritos pelas próprias directivas.

Consequentemente, o Comité de Contacto considera que os esquemas prescritos pela Quarta Directiva exigem que as empresas europeias apresentem o seu activo classificado entre "activo circulante" e "activo imobilizado". É provável que esta

distinção dê um resultado diferente do que seria obtido pela distinção entre "activo circulante" e "activo não circulante" exigida pela NIC 1. Por exemplo, os créditos a longo prazo e as existências, que não se prevê venham a ser realizadas ou vendidas no decurso normal do ciclo de actividades da empresa, seriam classificados como "activo circulante" ao abrigo das directivas e como "activo não circulante" nos termos da NIC 1. Do mesmo modo, os valores mobiliários comercializáveis, que não são utilizados de forma contínua na actividade de uma empresa e que cuja realização não está prevista para os doze meses seguintes à data de encerramento do balanço, seriam classificados como "activo circulante" ao abrigo das directivas e como "activo não circulante" ao abrigo da NIC 1.

Consequentemente, o "activo não circulante" ao abrigo da NIC 1 nem sempre poderá ser equiparado ao "activo imobilizado" na acepção das directivas, o que significa que as empresas europeias não poderão aplicar os pontos 57 a 65 da NIC 1, pois essa aplicação produziria uma apresentação diferente da exigida pela Quarta Directiva. Nestes casos, as empresas europeias teriam de escolher a opção proporcionada pelo ponto 53 da NIC 1 de não fazer a distinção entre circulante e não circulante.¹¹ Estas empresas recorreriam então à possibilidade, oferecida pela última frase do ponto 53, de apresentar o activo e o passivo, de um modo geral, em função da sua liquidez. O Comité de Contacto entende que o cumprimento dos esquemas fixados pelas directivas contabilísticas garantiria essa apresentação.

Alterações nos capitais próprios

O ponto 7 da NIC 1 determina que um conjunto completo de mapas financeiros inclui os seguintes elementos:

- a) balanço;
- b) conta de ganhos e perdas;
- c) um mapa que apresente:
 - i) todas as alterações nos capitais próprios; ou
 - ii) outras alterações nos capitais próprios para além das decorrentes das operações de capital com os titulares e das distribuições aos titulares;
- d) demonstração dos fluxos de tesouraria; e
- e) políticas contabilísticas e anexo explicativo.

O mapa das alterações nos capitais próprios exigido pela NIC 1 é, portanto, um "elemento distinto" dos mapas financeiros. De acordo com as directivas contabilísticas, os mapas financeiros são compostos por uma conta de ganhos e perdas, um balanço e um anexo às contas, não sendo explicitamente mencionado o mapa das alterações nos capitais próprios. Contudo, o Comité de Contacto considera que os mapas das

alterações nos capitais próprios contribuem, certamente, para uma melhor informação financeira e as directivas não excluem a sua elaboração.

O nº 6 do artigo 2º da Quarta Directiva afirma claramente que "Os Estados-Membros podem autorizar ou exigir a divulgação nas contas anuais de outras informações além daquelas cuja divulgação é exigida pela presente directiva." No que diz respeito à demonstração das alterações nos capitais próprios, o Comité de Contacto remete para o ponto 3 da introdução à NIC 1. Este número especifica que essa demonstração pode ser apresentada, quer como uma conciliação de capitais próprios "tradicional" sob a forma de uma coluna, quer como um mapa de resultados por direito próprio.

O Comité de Contacto observa que, quando os requisitos das normas internacionais de contabilidade são aplicadas de modo compatível com as directivas contabilísticas, produzem movimentos que são normalmente apresentados na conta de ganhos e perdas ou no balanço. Deste modo, a demonstração das alterações nos capitais próprios assumirá normalmente a forma de uma conciliação "tradicional" dos capitais próprios, não dando origem a um mapa dos resultados por direito próprio. No entanto, no parecer do Comité de Contacto, qualquer forma de demonstração das alterações nos capitais próprios que não dê lugar a uma conciliação dos capitais próprios mas que constitua um mapa de resultados por direito próprio será aceitável na medida em que não entre em conflito com a aplicação dos esquemas prescritos pela Quarta Directiva.

Demonstrações dos fluxos de tesouraria

Do mesmo modo, a NIC 1 refere a demonstração dos fluxos de tesouraria como um elemento dos mapas financeiros. Embora as directivas não mencionem explicitamente a demonstração dos fluxos de tesouraria, também não excluem a sua elaboração, especialmente à luz do nº 6 do artigo 2º da Quarta Directiva. Consequentemente, o Comité de Contacto não vê qualquer conflito entre a NIC 1 e as directivas no que diz respeito ao requisito de que os mapas financeiros contenham uma demonstração dos fluxos de tesouraria.

Outras informações

O Comité de Contacto faz notar que o ponto 102, alínea d), da NIC 1 exige a divulgação do número de trabalhadores no final do período, ou do seu número médio no período em causa. Os nºs 1 e 9 do artigo 43º da Quarta Directiva exigem que as empresas europeias divulguem "o número de membros do pessoal empregue em média durante o exercício, ventilado por categorias". Consequentemente, as empresas europeias que desejem cumprir as normas internacionais de contabilidade e as directivas contabilísticas, simultaneamente, devem divulgar pelo menos o número médio de trabalhadores durante o exercício, distribuído por categorias.

CONCLUSÕES

O Comité de Contacto concluiu que, sob reserva das observações supramencionadas, a NIC 1 é compatível com a legislação contabilística comunitária.

NIC 2 – Existências⁸

A NIC 2 estipula, no seu ponto 6, que as existências devem ser avaliadas pelo preço de aquisição ou pelo valor líquido realizável, consoante o valor mais baixo. De acordo com o nº 1, alínea b), do artigo 39º da Quarta Directiva, o valor inferior a dar às existências é o "que se lhes atribua na data de encerramento do balanço". Coloca-se a questão de saber se o valor a atribuir na data de encerramento do balanço pode ou não ser diferente do valor líquido realizável.

O Comité de Contacto chegou à conclusão de que, não obstante a diferente formulação, o significado é praticamente o mesmo. A formulação das directivas contabilísticas não faz qualquer referência específica ao valor "realizável" apenas porque procura ser a mais ampla possível. No entanto, parece difícil imaginar um caso concreto em que o valor mais baixo a atribuir às existências na data do encerramento do balanço possa ser sensivelmente diferente do valor líquido realizável.

Deste modo, não há qualquer conflito entre o ponto 6 da NIC 2 e o nº 1, alínea b), do artigo 39º da Quarta Directiva. A NIC 2 especifica no seu ponto 10 (sem o sublinhar em caracteres a negrito) que os custos das conversões incluem uma imputação sistemática dos custos de produção indirectos fixos e variáveis.

A inclusão dos custos de produção indirectos é permitida, mas não exigida, pelo nº 3, alínea b), do artigo 35º da Quarta Directiva. Além disso, a NIC exige a inclusão tanto dos custos fixos como dos custos variáveis, ao passo que nada é dito a este respeito nas directivas contabilísticas. O Comité de Contacto partiu do princípio de que as empresas comunitárias que desejem cumprir as NIC escolherão a opção contida no nº 3, alínea b), do artigo 35º. A Quarta Directiva autoriza os Estados-Membros a permitir a realização de correcções de valor excepcionais, se necessárias, para evitar que, num futuro próximo, a avaliação dos elementos deva ser modificada por motivos de flutuações de valor (nº 1, alínea c), do artigo 39º).

Essas correcções excepcionais não são permitidas pela NIC 2. Mesmo que um Estado-Membro adopte a opção prevista na Quarta Directiva, as empresas serão sempre livres de fazerem ou não as correcções excepcionais permitidas.

Por conseguinte, o Comité de Contacto partiu do princípio de que as empresas comunitárias que desejem cumprir a NIC não escolherão a opção oferecida no nº 2, alínea c), do artigo 39º. O artigo 38º da Quarta Directiva permite que determinadas existências sejam avaliadas por uma quantidade e valor fixos, se a sua quantidade, o seu valor e a sua composição não variarem sensivelmente. Isto não é permitido pela NIC 2. O Comité de Contacto partiu do princípio de que as empresas comunitárias que

desejem cumprir as NIC não irão escolher a opção apresentada no artigo 38º da Quarta Directiva.

NIC 7 – Demonstrações dos fluxos de tesouraria

O Comité de Contacto não analisou a NIC 7, mas as questões abordadas nesta norma não são especificamente abrangidas pelas directivas contabilísticas.

NIC 8 – Resultados líquidos do exercício, erros fundamentais e alterações dos métodos contabilísticos⁸

Existem diferenças de redacção entre a definição de rubricas "extraordinárias" constante do ponto 6 da NIC 8 e a que figura no artigo 29º da Quarta Directiva.

O Comité de Contacto chegou à conclusão de que, não obstante a redacção diferente, não se verificam diferenças significativas, na prática. O Comité de Contacto também observou que a classificação de uma rubrica como extraordinária ou não pode depender frequentemente da dimensão da empresa: quanto maior é a empresa, maior é a frequência com que determinados acontecimentos podem ocorrer, o que leva a que sejam mais correctamente classificados como correntes. Esta circunstância gerou uma tendência para que o número de rubricas consideradas como extraordinária esteja a diminuir.

NIC 9 – Despesas de investigação e desenvolvimento⁸

Nos termos do ponto 15 da NIC 9, as despesas de investigação não podem ser capitalizadas, embora as despesas de desenvolvimento devam sê-lo, quando se verificarem as condições expostas nos pontos 16 e 17. Nos termos do nº 1 do artigo 37º da Quarta Directiva, é possível capitalizar tanto as despesas de investimento como as despesas de desenvolvimento, dependendo da legislação nacional.

O Comité de Contacto entende, por isso, que, sempre que a legislação nacional do Estado-Membro a que uma empresa pertence proíba a capitalização das despesas de desenvolvimento, esta não poderá respeitar os requisitos da NIC 9.

NIC 10 – Acontecimentos ocorridos após a data de encerramento do balanço¹⁵

A NIC 10 (revista em 1999) "Acontecimentos ocorridos após a data de encerramento do balanço" foi emitida pelo Comité Internacional das Normas Contabilísticas em Maio de 1999 e revê as partes da NIC 10 que ainda não tinham sido substituídas pela NIC 37 "Provisões, passivos eventuais e activos eventuais". A norma revista entra em vigor para os mapas financeiros anuais relativos aos períodos com início em 1 de Janeiro de 2000 ou posteriormente.

O Comité de Contacto analisou a NIC 10 (revista em 1999) no contexto das directivas contabilísticas comunitárias, a fim de ponderar se, e em que medida, esta norma deve ou não ser aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

NATUREZA DA REVISÃO

Esta revisão da NIC 10 introduz as seguintes alterações à norma anterior: - passou a existir uma referência formal, na definição do conceito de "acontecimentos ocorridos após a data de encerramento do balanço", às noções de acontecimentos "correctivos" e "não correctivos". Embora seja possível dizer que isto estava implícito na norma substituída, os acontecimentos posteriores ao encerramento do balanço não eram anteriormente classificados desta maneira;

- a norma anterior permitia que os dividendos relativos ao período abrangido pelos mapas financeiros, que tivessem sido propostos ou declarados após o encerramento do balanço, mas antes da aprovação das contas, fossem corrigidos ou divulgados. A norma revista elimina a possibilidade de reconhecer a existência de um passivo para os dividendos nestas circunstâncias; permite, todavia, que as empresas apresentem tais dividendos no próprio balanço, como um componente distinto dos capitais próprios, ou no anexo aos mapas financeiros;

- eliminação do requisito de corrigir os mapas financeiros sempre que um acontecimento ocorrido após a data de encerramento do balanço indique que a presunção da continuidade de exploração não é válida para uma parte da empresa. Isto deve-se ao facto de, nos termos da NIC 1, a presunção da continuidade de exploração se aplicar a uma empresa no seu conjunto. Contudo, a norma revista continua a exigir que uma empresa não elabore os seus mapas financeiros com base no princípio da continuidade de exploração, se os acontecimentos posteriores à data de encerramento do balanço indicarem que essa presunção não é adequada;

- introdução de novas informações sobre a data da autorização de publicação dos mapas financeiros; e

- confirmação de que uma empresa deve actualizar as informações relativas a condições existentes à data do balanço, à luz de novas informações pertinentes recebidas após o encerramento do balanço.

CONCLUSÕES

Embora se reconheça que, em vários Estados-Membros, se desenvolveu a prática de apresentar, no balanço, os dividendos propostos ou declarados após o encerramento do balanço como um elemento do passivo, as directivas contabilísticas são omissas relativamente a esta questão.

Contudo, o artigo 6º da Quarta Directiva prevê que os Estados-Membros possam autorizar ou prescrever a adaptação dos esquemas do balanço e da conta de ganhos e perdas, a fim de evidenciar a afectação dos resultados ou o tratamento das perdas.

Por conseguinte, a eliminação por parte da NIC 10 da opção de reconhecer os dividendos propostos como um elemento do passivo em nada afecta a conformidade da norma revista com as directivas. As empresas que queiram divulgar tais dividendos no próprio balanço como um elemento separado dos capitais próprios estão autorizadas a fazê-lo no quadro das directivas. Para isso, podem criar uma nova rubrica para o efeito ou incluir os dividendos propostos na rubrica "Outras reservas".

Ao analisar as restantes alterações introduzidas pela norma, o Comité de Contacto concluiu igualmente que as revisões da NIC 10 não introduziram novas incompatibilidades.

NIC 11 – Contratos de construção

A NIC 11 estipula no seu ponto 23 que, na contabilização dos contratos de construção, deve ser normalmente utilizado o chamado método da "percentagem de realização". A compatibilidade deste método com uma aplicação correcta do princípio de prudência há muito que é objecto de debate na Europa. Na verdade, o nº 1, subalínea aa) da alínea c), do artigo 31º da Quarta Directiva apenas permite a inclusão nos ganhos dos "lucros realizados à data de encerramento do balanço". Esta regra poderá ser interpretada como proibindo a inclusão nos resultados dos lucros proporcionais à percentagem de realização de um contrato.

O Comité de Contacto confirma o parecer que já emitiu anteriormente sobre esta questão. Na sua opinião, o método da "percentagem de realização" é aceitável ao abrigo da Quarta Directiva, desde que sejam observadas as seguintes condições:

a. os ganhos totais do contrato sejam conhecidos, b. a percentagem de trabalho concluído possa ser calculada com precisão, c. o trabalho relativo ao contrato esteja suficientemente avançado.

NIC 12 – Impostos sobre lucros¹²

INTRODUÇÃO

Na maior parte dos ordenamentos jurídicos, o ponto de partida para calcular os impostos a pagar por uma empresa são os lucros apresentados nos mapas financeiros. Contudo, as legislações fiscais permitem ou exigem, por vezes, que as diversas rubricas sejam reconhecidas para efeitos fiscais com montantes diferentes, ou em bases diferentes, ou mesmo em períodos diferentes dos utilizados nas contas financeiras. Os efeitos fiscais dessas diferenças entre os lucros contabilísticos e os lucros tributáveis, num dado período, são conhecidos como "imposto diferido".

A questão que se coloca na contabilização dos impostos é a de saber se, e como, o imposto diferido deve ou não ser reconhecido nos mapas financeiros. Existem duas abordagens diferentes a este respeito: o método de inscrição no débito da conta de ganhos e perdas e o método de inscrição no passivo do balanço.

O primeiro concentra-se nas discrepâncias temporais, que são as diferenças entre os lucros tributáveis e os lucros contabilísticos geradas num período e anuladas num ou mais períodos subsequentes. O segundo método concentra-se nas diferenças transitórias, que são as diferenças entre o montante imputado a um activo ou passivo para efeitos fiscais (matéria colectável) e o montante desse activo ou passivo inscrito no balanço. As duas abordagens diferentes não produzem o mesmo resultado em todos os casos, verificando-se as principais diferenças no tratamento do imposto diferido, relativo ao reconhecimento inicial de um elemento do activo ou do passivo.

A NIC 12 (revista) "Impostos sobre os lucros", emitida pelo Comité de Normas Contabilísticas Internacionais em Outubro de 1996, exige que o imposto diferido seja integralmente contabilizado, utilizando o método de inscrição no passivo do balanço.

O Comité de Contacto das Directivas Contabilísticas analisou os requisitos da NIC 12 à luz dos requisitos das referidas directivas.

Quando os impostos diferidos são reconhecidos na Europa, o seu cálculo é normalmente baseado nas discrepâncias temporais entre o aparecimento dos elementos na conta de perdas e ganhos e a sua tributação (método de inscrição a débito da conta de ganhos e perdas). A abordagem proposta na NIC 12 irá exigir, provavelmente, alterações nas práticas europeias de contabilização dos impostos diferidos.

Contudo, o Comité de Contacto reconhece que as diferenças entre o método de inscrição no passivo do balanço, tal como é aplicado pela NIC 12 (excluindo alguns tipos de diferenças transitórias do seu âmbito, como por exemplo as que surgem na aquisição de um elemento do activo não dedutível) e o método de inscrição a débito da conta de ganhos e perdas, tal como é normalmente praticado na Europa (que também reconhece os impostos deferidos relativos a algumas diferenças estritamente transitórias como, por exemplo, as correcções de justo valor na consolidação), não são, na prática, tão acentuadas como podem parecer na teoria.

O Comité de Contacto enumera nos parágrafos seguintes várias questões que devem ser ponderadas ao decidir se, e em que medida, a NIC 12 deve ou não ser aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

QUESTÕES ESPECÍFICAS

Prudência no reconhecimento dos activos fiscais diferidos

De acordo com o ponto 24 da NIC 12, um activo fiscal diferido deve ser reconhecido em relação a todas as diferenças transitórias dedutíveis, na medida em que é provável que existam lucros tributáveis relativamente aos quais essas diferenças podem ser utilizadas.

O Comité de Contacto considera que os activos fiscais diferidos podem ser reconhecidos ao abrigo da presunção da continuidade da exploração.

De facto, se uma empresa não conseguir produzir, futuramente, lucros tributáveis suficientes, relativamente aos quais as diferenças transitórias dedutíveis possam ser utilizadas, isso significa que não é capaz de recuperar todo o seu activo líquido e, portanto, não pode continuar a sua actividade. No entanto, pode haver casos em que a aplicação do princípio de prudência, contido no nº 1, alínea c), do artigo 31º da Quarta Directiva exija que tais diferenças não sejam reconhecidas.

O Comité de Contacto também considera que a noção intrínseca de incerteza, incluída no ponto 24 da NIC 12, através da utilização da expressão "é provável", deve ser avaliada pelas empresas da EU aplicando o conceito de prudência expresso na Quarta Directiva. Isto permitirá assegurar que os activos fiscais diferidos apenas serão reconhecidos quando não houver qualquer dúvida razoável de que os futuros lucros tributáveis estarão disponíveis.

Estas considerações são igualmente aplicáveis ao activo fiscal diferido reconhecido em conformidade com os pontos 34 e 44 da NIC 12.

Existência de um "Teste de probabilidade" para o passivo fiscal diferido

O ponto 15 da NIC 12 afirma que um passivo fiscal diferido deve ser reconhecido em relação a todas as diferenças transitórias tributáveis, a não ser que.

Em primeiro lugar, o Comité de Contacto considera que o termo "passivo fiscal diferido" utilizado pela NIC 12 englobaria aquilo que é entendido como um "elemento do passivo" ou como "provisão para impostos" nas directivas contabilísticas comunitárias, dependendo das circunstâncias. Em segundo lugar, o Comité de Contacto assinala que o reconhecimento pelas empresas europeias do passivo fiscal diferido ou das provisões para impostos depende claramente da condição de que um futuro encargo fiscal venha a surgir efectivamente. Embora esta condição seja normalmente preenchida no caso do passivo fiscal, no caso das provisões para impostos seria sempre necessário efectuar um "teste probabilístico", destinado a avaliar o grau de certeza de que as diferenças tributáveis identificadas darão origem a futuros encargos fiscais, antes de reconhecer quaisquer provisões para impostos.

O Comité de Contacto considera que a expressão "todas as diferenças tributáveis" não pode ser interpretada como isentando a entidade declarante da obrigação de efectuar a avaliação supramencionada, uma vez que a aplicação do nº 3 do artigo 2º da Quarta Directiva não permitiria que as empresas estabelecessem um passivo fiscal ou uma provisão para impostos, se não fosse provável que a dívida viesse a concretizar-se.

Classificação do activo fiscal diferido como activo circulante

O ponto 70 da NIC 12 afirma que, quando uma empresa faz uma distinção entre activo e passivo circulante e não circulante nas suas demonstrações financeiras, não deve classificar o activo fiscal diferido (passivo) como activo circulante (passivo).

O Comité de Contacto faz notar que, de acordo com o nº 1 do artigo 15º da Quarta Directiva, a inscrição dos elementos do património no activo imobilizado ou no activo circulante é determinada pelo destino destes elementos. O activo imobilizado compreende os elementos do património que se destinam a contribuir de forma duradoura para a actividade da empresa (nº 2 do artigo 15º).

O Comité de Contacto destaca também que o ponto 53 da NIC 1 determina que, quando uma empresa opta por não fazer esta classificação (isto é, circulante/não circulante), o activo e o passivo devem ser apresentados, de uma forma geral, em função da sua liquidez. Esta abordagem alternativa permitida ao abrigo da NIC 1 autoriza as empresas que aplicam as directivas contabilísticas a elaborarem os seus balanços de acordo com os esquemas e apresentarem, assim, o activo fiscal diferido em conformidade com a Directiva. Isto significa que os elementos que correspondem à definição de activo fiscal diferido contida no ponto 5 da NIC 12 terão de ser classificados como activo imobilizado ou como activo circulante, de acordo com os requisitos do artigo 15º da Quarta Directiva. O Comité de Contacto não consegue conceber uma situação em que um elemento do activo fiscal diferido não seja classificado como um elemento do activo circulante.

CONCLUSÕES

Com base nas considerações acima apresentadas, o Comité de Contacto concluiu, por conseguinte, que a NIC 12 é compatível com a legislação contabilística comunitária, desde que sejam preenchidas as seguintes condições:

O reconhecimento do activo fiscal diferido esteja sujeito a uma avaliação prudente. Poderia surgir um conflito com as directivas contabilísticas caso o activo fiscal diferido fosse reconhecido em situações em que existem dúvidas razoáveis quanto à disponibilidade de lucros tributáveis relativamente aos quais as diferenças transitórias dedutíveis possam ser utilizadas.

O reconhecimento do passivo fiscal diferido esteja sujeito a um teste probabilístico. Poderia surgir um conflito com as directivas contabilísticas se o passivo fiscal diferido

ou as provisões para impostos fossem reconhecidos relativamente a diferenças transitórias tributáveis para as quais não é provável que surja um passivo futuro.

A apresentação do activo fiscal e do passivo fiscal diferidos seja feita de maneira conforme com os esquemas prescritos pelas directivas contabilísticas. A NIC 1 contém uma disposição destinada a evitar que as empresas sejam obrigadas a utilizar a classificação circulante/não circulante relativamente ao activo e ao passivo do balanço. Consequentemente, as empresas que aplicam as directivas contabilísticas teriam de tirar partido desta disposição, que levaria a que o ponto 70 da NIC 12 deixasse de ser aplicável, permitindo-lhes assim apresentar o activo fiscal diferido em conformidade com a directiva.

ANEXO À NIC 12

Resumo das disposições fiscais contidas nas directivas contabilísticas

As directivas contabilísticas não se ocupam especificamente da contabilidade para efeitos fiscais. No entanto, a Quarta Directiva contém vários requisitos pertinentes.

O nº 1, alínea d), do artigo 35º e o nº 1, alínea e), do artigo 39º estipulam que, se os elementos do activo imobilizado ou do activo circulante forem objecto de correcções de valor excepcionais, apenas para efeitos da aplicação da legislação fiscal, deve ser indicado no anexo o montante devidamente justificado destas correcções.

No esquema do balanço, os montantes fiscais a pagar incluídos na rubrica "outras dívidas" devem ser apresentados em separado (juntamente com a segurança social) e discriminados pelas dívidas cuja duração residual não seja superior a um ano e pelas dívidas cuja duração residual é superior a um ano (artigo 9º-C e artigo 10º F/I).

As provisões para impostos devem ser mostradas no próprio balanço (nº 2 do artigo 9º – B e nº 2 do artigo 10º - J).

Os impostos sobre os lucros ou as perdas devem ser apresentados na conta de ganhos e perdas, separando as actividades correntes das actividades extraordinárias. Contudo, o artigo 30º permite uma agregação destes montantes, desde que sejam fornecidas informações separadas no anexo sobre essas actividades.

O nº 1, ponto 10, do artigo 43º exige que seja indicada no anexo às contas a proporção na qual o cálculo do resultado do exercício foi afectado por uma avaliação das rubricas executada com vista a obter vantagens fiscais.

O nº 1, ponto 11, do artigo 43º exige que a diferença entre a carga fiscal imputada ao exercício e aos exercícios anteriores e a carga fiscal já paga ou a pagar com referência a estes exercícios seja indicada no anexo, na medida em que esta diferença tenha interesse significativo face à carga fiscal futura. Este montante pode igualmente figurar de modo acumulado no balanço numa rubrica especial a intitular em conformidade.

A Sétima Directiva também contém vários requisitos pertinentes.

O nº 4 do artigo 29º estipula que "Deve ser tido em conta no balanço consolidado e na conta consolidada de ganhos e perdas a diferença que aparecer aquando da consolidação entre os encargos fiscais imputáveis ao exercício e aos exercícios anteriores e os encargos fiscais já pagos ou a pagar relativamente a estes exercícios, na medida em que seja provável que daí resulte, para uma das empresas consolidadas, um encargo efectivo num futuro previsível".

O nº 5 do artigo 29º determina que "Sempre que elementos do activo compreendidos na consolidação tenham sido objecto de correcções excepcionais de valor, exclusivamente na sequência da aplicação da legislação fiscal, esses elementos não podem ser considerados nas contas consolidadas senão depois da eliminação dessas correcções. Todavia, os Estados-Membros podem autorizar ou determinar que esses elementos sejam considerados nas contas consolidadas sem eliminação destas correcções, na condição de que o montante de tais correcções, devidamente justificado, seja indicado no anexo das contas consolidadas".

O nº 10 do artigo 34º determina que a proporção na qual o cálculo do resultado consolidado do exercício tenha sido afectado por uma avaliação de rubricas com vista à obtenção de benefícios fiscais deve ser indicada (e, se for significativa, pormenorizada) no anexo às contas.

O nº 11 do artigo 34º determina que deve ser mencionada no anexo a diferença entre os encargos fiscais imputados às contas consolidadas de ganhos e perdas do respectivo exercício e dos exercícios anteriores e os encargos fiscais já pagos ou a pagar relativamente a estes exercícios, na medida em que esta diferença tenha um interesse significativo para os encargos fiscais futuros. Este montante também pode figurar cumulativamente no balanço sob uma rubrica própria a intitular convenientemente.

NIC 14 – Informações por sectores

O Comité de Contacto não analisou a NIC 14, mas as questões tratadas nesta norma não são especificamente abrangidas pelas directivas contabilísticas.

NIC 15 – Informações que reflectem os efeitos das variações de preços

O Comité de Contacto não analisou a NIC 15, mas as questões tratadas nesta norma não são especificamente abrangidas pelas directivas contabilísticas.

NIC 16 – Imobilizações corpóreas⁸

O ponto 48 da NIC 16 estipula que o montante amortizável de um elemento do activo é determinado depois de deduzir o valor residual desse elemento. A Quarta Directiva não contém qualquer referência ao "valor residual" e no nº 1, alínea b) do seu artigo 35º a base de amortização estabelecida é constituída pelo "preço de aquisição ou o custo de produção".

Embora a redacção da NIC 16 seja claramente diferente da redacção da directiva, tal não parece ter consequências práticas significativas. Por conseguinte, o Comité de Contacto concluiu que a utilização de um valor residual no cálculo do montante amortizável de um elemento do activo não é excluída pela actual redacção da Quarta Directiva, não surgindo, assim, qualquer conflito.

O ponto 56 da NIC 16 especifica que, se o montante recuperável de um elemento do imobilizado corpóreo diminuir para um valor inferior ao seu valor contabilístico, este último deve ser reduzido. O nº 1, subalínea bb) da alínea c), do artigo 35º da Quarta Directiva especifica que "os elementos do activo imobilizado devem ser objecto de correcções de valor a fim de dar a estes elementos o valor inferior que lhes seja atribuído na data de encerramento do balanço, quando se prever que a depreciação será duradoura". Por conseguinte, o ponto 56 da NIC 16 exige que também se façam correcções se não houver uma certeza de que a depreciação será duradoura. Ao invés, nos termos da Quarta Directiva, as correcções só devem ser feitas se a depreciação for duradoura.

O Comité de Contacto chegou à conclusão de que a diferença de redacção não constitui uma diferença na prática e que não existe, portanto, qualquer conflito entre o ponto 56 da NIC 16 e o nº 1, subalínea bb) da alínea c), do artigo 35º da Quarta Directiva. De facto, não seria coerente com a abordagem geral da NIC considerar-se que a depreciação deveria ser feita mesmo nos casos em que já é sabido que viria a ser anulada.

Documento da Comissão 6010/99: A NIC 16 (Revista em 1998) "Imobilizações corpóreas" foi emitida pelo Comité Internacional das Normas Contabilísticas em Setembro de 1998 e substitui a versão da NIC 16, emitida sob forma revista em 1993. A norma é aplicável aos mapas financeiros relativos a exercícios com início em 1 de Julho de 1999, ou em data posterior, embora seja incentivada uma aplicação mais precoce. Se uma empresa aplicar esta norma revista a mapas financeiros relativos a períodos anteriores a 1 de Julho de 1999, deve mencionar esse facto e adoptar a NIC 22 (revista em 1998) e as NIC 36 e 37 simultaneamente.

O Comité de Contacto analisou a NIC 16 (revista em 1998) no contexto das directivas contabilísticas comunitárias, a fim de ponderar se, e em que medida, esta norma deve ou não ser aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

NATUREZA DA REVISÃO

Vários pontos da NIC 16 foram revistos de modo a ficarem coerentes com a NIC 22 (revista em 1998) e as NIC 36 e 37.

CONCLUSÕES

As revisões da NIC 16 não suscitam novos conflitos.

NIC 17 – Contratos de locação

O Comité de Contacto não analisou a NIC 17, mas as questões tratadas nesta norma não são especificamente abrangidas pelas directivas contabilísticas.

NIC 18 – Redito

O Comité de Contacto não analisou a NIC 18, mas as questões tratadas nesta norma não são especificamente abrangidas pelas directivas contabilísticas.

No entanto, o Comité de Contacto verificou que, para reconhecer as receitas resultantes da venda de bens e da prestação de serviços, a NIC 18 adopta uma abordagem dos acontecimentos críticos baseada nas operações.

Na prática, isto significa que a aplicação dos requisitos da NIC 18 produziria um resultado que não é incompatível com o requisito do nº 1, subalínea aa) da alínea c), do artigo 31º da Quarta Directiva, de que somente os lucros realizados à data de encerramento do balanço podem nele ser inscritos.

NIC 19 – Benefícios sociais dos empregados¹³

INTRODUÇÃO

A NIC 19 (revista em 1998) "Benefícios sociais dos empregados" foi emitida pelo Comité Internacional das Normas Contabilísticas em Fevereiro de 1998. A norma é aplicável aos mapas financeiros relativos aos períodos com início em 1 de Janeiro de 1999, ou posteriormente, embora se incentive uma aplicação mais precoce.

O Comité de Contacto analisou a NIC 19 no contexto das directivas contabilísticas da União Europeia, enumerando nos parágrafos seguintes várias questões que devem ser ponderadas ao decidir se, e em que medida, esta norma deve ou não ser aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

A NIC 19 destina-se a ser utilizada em países com diferentes quadros jurídicos e regulamentares, mas as soluções contabilísticas contidas na norma nem sempre reflectem esta diversidade. Consequentemente, há soluções contabilísticas que são difíceis de aplicar em muitos Estados-Membros da União Europeia.

QUESTÕES ESPECÍFICAS

O reduzido número de disposições específicas nas directivas

A NIC 19 compreende cinco grandes tipos de benefícios sociais dos empregados:

- a) prestações a curto prazo (por exemplo, salários e remunerações, subsídio de doença, subsídio de férias, comparticipação nos lucros e prémios);
- b) prestações pós-profissionais (por exemplo, pensões, prestações médicas);
- c) outras prestações a longo prazo (por exemplo, prémios de antiguidade, licença sabática, etc.);
- d) prestações por despedimento; e
- e) planos de remuneração em acções.

Em contrapartida, a Quarta Directiva aborda estas questões em termos muito mais gerais e apenas como requisitos de apresentação de informações. Os esquemas da conta de ganhos e perdas e o nº 9 do artigo 43º exigem a inclusão de informações sobre as despesas com o pessoal discriminadas em custos salariais/de ordenados e encargos de segurança social; o nº 12 do artigo 43º exige a menção das remunerações e os compromissos em matéria de pensões de reforma referentes aos membros dos órgãos de administração (ou equivalentes).

Prestações a curto prazo

As regras pormenorizadas previstas na NIC 19 para a contabilidade das prestações aos trabalhadores a curto prazo exigem essencialmente que essas prestações sejam contabilizadas numa base patrimonial e não numa base de fluxos de caixa. Pode considerar-se, assim, que tais regras apenas aplicam a um caso específico o requisito geral da especialização dos exercícios, previsto no nº 1, alínea d), do artigo 31º da Quarta Directiva.

Prestações pós-profissionais

As disposições da NIC 19 em relação às prestações pós-profissionais podem ser divididas, de um modo geral, nas destinadas a regimes de contribuições definidas (e prestações similares) e regimes de prestações definidas (e prestações similares).

Os requisitos relativos aos regimes de contribuições definidas, tal como os respeitantes às prestações aos trabalhadores a curto prazo, exigem essencialmente que tais regimes sejam tidos em conta numa base patrimonial e não com base nos pagamentos. Pode considerar-se, assim, que apenas aplicam a um caso específico o requisito geral da especialização dos exercícios, previsto no nº 1, alínea d), do artigo 31º da Quarta Directiva.

Os requisitos relativos aos regimes de prestações definidas são consideravelmente mais complicados.

Contudo, em termos gerais, a NIC 19 exige que o passivo relativo às pensões seja avaliado como o valor actual líquido do compromisso de pagamento das pensões menos o valor de mercado dos activos do fundo de pensões. Os ganhos e perdas relativos às pensões correspondem, em termos gerais, à evolução deste passivo líquido de um período para o seguinte. De acordo com esta abordagem, a NIC 19 limita-se a imputar um custo, mediante um cálculo complexo, pelo que pode considerar-se abrangida pelo requisito geral de contabilidade de respeito do princípio da especialização dos exercícios, previsto no nº 1, alínea d), do artigo 31º da Quarta Directiva. Consequentemente, o passivo líquido seria mencionado no balanço sob o título "Provisões para pensões e obrigações semelhantes", embora, caso houvesse proveitos líquidos a receber ele, devesse figurar sob o título "Outros créditos".

Contudo, a NIC 19 também inclui um mecanismo para repartir determinados ganhos e perdas — em especial as variações actuariais e o custo da prestação de serviços passados — por mais de um período contabilístico, sendo este mecanismo que origina um conflito potencial com a Quarta Directiva. Uma vez que a abordagem básica da NIC 19 consiste em reconhecer explicitamente que a entidade declarante tem a responsabilidade de pagar pensões e dispõe de activos para as pagar, a abordagem do "corredor" deverá significar que, até que o limiar de 10% seja accionado, uma parcela de um passivo conhecido (nos termos da NIC) não está a ser reconhecida na data do balanço, potencialmente numa base semipermanente.

Trata-se de um conflito com o princípio básico do nº 1, subalínea bb) da alínea c) e alínea d) do artigo 31º, de que todos os riscos previsíveis devem ser tomados em conta e de que todos os encargos respeitantes ao exercício a que se referem as contas devem ser reconhecidos no ano correspondente.

No entanto, deve ser referido que a NIC 19 não exige a aplicação da abordagem do "corredor" e que as empresas europeias ainda poderão cumprir simultaneamente a NIC 19 e a Quarta Directiva, aplicando o ponto 93 da NIC 19. Daí resultaria o

reconhecimento imediato de todos os ganhos e perdas actuariais, tanto dentro como fora do corredor.

Por último, embora a NIC 19 exija que o passivo dos fundos de pensões seja descontado para o seu valor actual, é evidente que essa operação não é proibida pela Quarta Directiva.

Outras prestações a longo prazo

O compromisso financeiro relativo a essas prestações deverá ser contabilizado essencialmente da mesma maneira que os regimes de prestações definidas, excepto na medida em que o ganhos e perdas actuariais e o custo das prestações de serviços passados sejam imediatamente reconhecidos e não sejam repartidos.

Deste modo, os comentários atrás formulados a respeito desses regimes também se aplicam neste caso.

Prestações por despedimento

A NIC 19 estabelece condições rigorosas em relação à possibilidade de reconhecimento de tais custos.

Basicamente, só pode ser constituída uma provisão para essas despesas quando a entidade declarante tiver um compromisso demonstrável de fornecer tais prestações, comprovado por um plano pormenorizado de que conste a localização, função e número aproximados dos trabalhadores afectados, as prestações a conceder e o período em que os despedimentos irão ocorrer.

Pode dizer-se que isto implica um nível de certeza mais elevado em relação ao reconhecimento desses custos do que o exigido pelo nº 1, subalínea bb) da alínea c), do artigo 31º da Quarta Directiva, que requer que sejam tidos em conta todos "os riscos previsíveis e as perdas eventuais". Esta questão é novamente analisada no contexto da NIC 37.

Planos de remuneração em acções

A NIC 19 contém requisitos de divulgação, mas não de reconhecimento ou avaliação, de tais prestações.

Estes requisitos são complementares aos das directivas, não entrando, assim, em conflito com eles.

CONCLUSÕES

O mecanismo previsto na NIC 19 para repartir determinados ganhos e perdas (denominado por "abordagem do corredor") entra em conflito com o princípio básico do nº 1, subalínea bb) da alínea c), do artigo 31º da Quarta Directiva, de que todos os riscos previsíveis devem ser tidos em conta e de que todos os encargos respeitantes ao exercício têm de ser reconhecidos no ano correspondente. No entanto, a NIC 19 não exige a aplicação da abordagem "do corredor", e as empresas europeias ainda poderão cumprir tanto a NIC 19 como a Quarta Directiva, aplicando o ponto 93 da NIC 19. Isto levará ao reconhecimento imediato na conta de ganhos e perdas de todos os ganhos e perdas actuariais, tanto dentro como fora do corredor. A empresa também pode adoptar qualquer método sistemático que leve a um reconhecimento mais rápido dos ganhos e perdas actuariais, desde que as condições estabelecidas na NIC 19 sejam respeitadas.

Os requisitos da NIC 19 relativos às prestações por despedimento podem ser interpretados como proibindo a constituição de provisões para rubricas cujo provisionamento é exigido pela Quarta Directiva (ver análise da conformidade com a NIC 37).

Nos restantes aspectos, a NIC 19 está em conformidade com as directivas.

Documento da Comissão 6003/00: A NIC 19 compreende cinco grandes categorias de benefícios sociais dos trabalhadores:

- a) prestações a curto prazo (por exemplo, salários e remunerações, subsídio de doença, subsídio de férias, comparticipação nos lucros e prémios);
- b) prestações pós-profissionais (por exemplo, pensões, prestações médicas);
- c) outras prestações a longo prazo (por exemplo, prémios de antiguidade, licença sabática, etc.);
- d) prestações por despedimento; e
- e) planos de remuneração por acções.

No tratamento das prestações pós-profissionais, a NIC 19 inclui um mecanismo (denominado "abordagem do corredor") destinado a repartir determinados ganhos e perdas — em especial as variações actuariais e o custo das prestações de serviços passados — por mais de um período contabilístico, originando este mecanismo um conflito potencial com a Quarta Directiva. Uma vez que a abordagem básica da NIC 19 consiste em reconhecer explicitamente que a entidade declarante tem a responsabilidade de pagar pensões e dispõe de activos para as pagar, disto decorre que a abordagem do "corredor" deve significar que, até que o limiar de 10% seja accionado, uma parcela de um passivo conhecido (nos termos da NIC) não está a ser reconhecida na data do balanço, potencialmente numa base semipermanente.

Trata-se de um conflito com o princípio básico do nº 1, subalínea bb) da alínea c) e alínea d) do artigo 31º de que todos os riscos previsíveis devem ser tomados em conta e de que todos os encargos respeitantes ao exercício a que se referem as contas devem ser reconhecidos no ano correspondente. No entanto, deve ser referido que a NIC 19 não exige a aplicação da abordagem do "corredor" e que as empresas europeias ainda poderão cumprir simultaneamente a NIC 19 e a Quarta Directiva aplicando o ponto 93 da NIC 19. Isto terá como resultado o reconhecimento imediato de todos os ganhos e perdas actuariais, tanto dentro como fora do corredor.

No tratamento das prestações por despedimento, a NIC 19 estabelece condições rigorosas a respeito da possibilidade de reconhecimento de tais custos. Basicamente, só pode ser constituída uma provisão para essas despesas quando a entidade declarante tiver um compromisso demonstrável de fornecer tais prestações, comprovado por um plano pormenorizado de que conste a localização, função e número aproximados dos trabalhadores afectados, as prestações a conceder e o período em que os despedimentos irão ocorrer.

Pode dizer-se que tal implica um nível de certeza mais elevado em relação ao reconhecimento desses custos do que o exigido pelo nº 1, subalínea bb) da alínea c), do artigo 31º da Quarta Directiva, que requer que sejam tidos em conta todos "os riscos previsíveis e as perdas eventuais".

Esta questão é novamente analisada no contexto da NIC 37.

NIC 20 – Contabilização dos subsídios públicos e informações a prestar sobre a ajuda pública

O Comité de Contacto não analisou a NIC 20, mas as questões tratadas nesta norma não são especificamente abrangidas pelas directivas contabilísticas.

NIC 21 – Os efeitos de alterações de taxas de câmbio

De acordo com a NIC 21, as diferenças cambiais de conversão, positivas ou negativas, relativas aos elementos monetários devem ser incluídas na conta de ganhos e perdas. Na Europa, esta questão suscitou um longo debate. As directivas contabilísticas não abordam especificamente este problema. No nº 1 do artigo 43º da Quarta Directiva refere-se que os métodos e as bases de conversão utilizados devem ser indicados. Embora sempre tenha existido acordo quanto ao facto de que as diferenças negativas devem ser incluídas na conta de ganhos e perdas logo que surjam, a inclusão de diferenças positivas nos ganhos tem sido objecto de um aceso debate.

Os que defendem o ponto de vista de que as diferenças positivas não devem ser incluídas nos ganhos justificam-no dizendo que esses montantes são lucros não realizados pelo que, nos termos do nº 1, subalínea aa) da alínea c), do artigo 31º da Quarta Directiva, não podem ser incluídos nos resultados.

O Comité de Contacto entende que, se esta opção for aplicada pelos Estados-Membros, surge um conflito entre a NIC 21 e a Directiva relativa às contas dos bancos.

A NIC 21 divide as operações no estrangeiro em "operações no estrangeiro integradas" e "entidades estrangeiras", distinção que não figura nem na Directiva relativa às contas dos bancos nem na Sétima Directiva. O tratamento contabilístico opcional previsto no nº 6 do artigo 39º da Directiva relativa às contas dos bancos só é aplicado pela NIC 21 às entidades estrangeiras, relativamente às quais é, todavia, obrigatório.

O Comité de Contacto considera que há um conflito entre a NIC 21 e a Directiva relativa às contas dos bancos sempre que os Estados-Membros apliquem o tratamento previsto no nº 6 do artigo 39º a outras operações que não as das entidades estrangeiras. Também surgirá um conflito quando os Estados-Membros não permitirem a aplicação de um tal tratamento às entidades estrangeiras.

O Comité de Contacto considera que, nos casos mencionados nos parágrafos anteriores, quando um Estado-Membro permite que os bancos e outras instituições financeiras apliquem determinados tratamentos contabilísticos incompatíveis com as NIC, esses bancos e instituições financeiras, se quiserem cumprir as NIC, não escolherão esses tratamentos contabilísticos.

NIC 22 – Concentrações de empresas⁸

Poderá interpretar-se o ponto 25 da NIC 22 como exigindo que, para determinar o custo de uma aquisição, os títulos negociáveis emitidos pelo adquirente apenas sejam avaliados ao preço de mercado, o que se poderia ser considerado incompatível com o princípio de prudência estabelecido no nº 1, alínea c), do artigo 31º da Quarta Directiva. Depois de analisar a questão, o Comité de Contacto concluiu que a redacção do ponto 25 não exclui que outras considerações sejam tidas em conta na avaliação dos títulos negociáveis emitidos pelo adquirente. De facto, o ponto 25 determina que é necessário considerar todos os aspectos da aquisição, incluindo factores significativos que influenciam as negociações, e podem ser utilizadas avaliações independentes para ajudar a determinar o justo valor dos títulos emitidos.

Por conseguinte, o Comité de Contacto considera que não existe qualquer conflito. Os pontos 49, 50 e 51 da NIC 22 estipulam que um fundo de comércio (*goodwill*) negativo deve ser tratado como rendimento diferido. Do mesmo modo, deve ser sistematicamente reconhecido como um ganho durante um período não superior a cinco anos, a menos que seja possível justificar um período mais longo, não superior a vinte anos, a contar da data de aquisição. O artigo 31º da Sétima Directiva estabelece os casos específicos em que é possível reconhecer um fundo de comércio negativo na conta de ganhos e perdas.

As regras contidas na Sétima Directiva divergem das que a NIC 22 estipula na mesma matéria, suscitando, assim, um conflito.

No entanto, o Comité de Contacto considera que, na prática, este conflito só produzirá diferenças sensíveis em circunstâncias extremamente raras. Na verdade, a alínea a) do artigo 31º da Sétima Directiva especifica que o reconhecimento na conta de ganhos e perdas pode ter lugar na medida em que a previsão de uma evolução desfavorável dos resultados futuros da empresa, ou dos respectivos encargos, se concretize. Normalmente, uma tal previsão de encargos e resultados desfavoráveis concretizar-se-á progressivamente e num período de tempo limitado, pelo que o tratamento contabilístico resultante da aplicação da alínea a) do artigo 31º da Sétima Directiva teria, na prática, efeitos idênticos ao reconhecimento "sistemático" nos ganhos prescrito pela NIC 22. Além disso, o termo "sistemático" utilizado pela NIC 22 nem sempre é entendido na acepção de uma amortização "progressiva, linear".

Uma vez que o artigo 31º não diz como um fundo de comércio negativo deve ser tratado, o Comité de Contacto sugere que a Comissão, quando a Sétima Directiva for alterada, proponha uma reformulação do seu artigo 31º, de modo a clarificar o tratamento contabilístico do fundo de comércio negativo e a harmonizá-lo com o tratamento exigido pela NIC 22.

O método de agregação é uma opção à disposição dos Estados-Membros, ao abrigo do artigo 20º da Sétima Directiva. Quer as condições em que a aplicação do método é permitida, quer a forma como o próprio método é aplicado, nos termos do artigo 20º, parecem algo diferentes do que é descrito na NIC 22.

O Comité de Contacto entende que as directivas contabilísticas não abordam especificamente os problemas contabilísticos ligados às operações de concentração, que, por conseguinte, não tratam da questão da aplicação do método de agregação em casos de união de interesses. Deste modo, a comparação entre o artigo 20º e a NIC 22 nem sempre é adequada. Contudo, nos casos em que as condições de aplicabilidade do método de agregação são as mesmas, o Comité de Contacto considera que pode surgir um conflito, dependendo da legislação nacional específica que aplica a opção contida no artigo 20º.

Nos termos dos pontos 42 e 49 da NIC 22, um fundo de comércio nunca pode ser amortizado num período superior a 20 anos. Segundo as directivas contabilísticas (Quarta Directiva – artigo 37º, Sétima Directiva – artigo 30º) os Estados-Membros podem permitir a amortização de um fundo de comércio durante um período superior a 5 anos, dependendo da sua vida útil. Por conseguinte, quando um Estado-Membro aplicar a opção contida no nº 2 do artigo 37º, poderá verificar-se um conflito, porque o período de amortização é limitado a 20 anos pela NIC 22 mas pode ser mais longo ao abrigo das directivas contabilísticas, dependendo da vida útil do elemento do activo.

O Comité de Contacto considera, portanto, que pode surgir um conflito.

O nº 2 do artigo 30º da Sétima Directiva autoriza os Estados-Membros a permitirem que as diferenças positivas de consolidação sejam deduzidas imediata e explicitamente das reservas. Isto não é permitido pela NIC 22.

No entanto, o Comité de Contacto considera que, na prática, este conflito só produzirá diferenças sensíveis em circunstâncias extremamente raras. Na verdade, a alínea a) do artigo 31º da Sétima Directiva especifica que o reconhecimento na conta de ganhos e perdas pode ter lugar na medida em que a previsão de uma evolução desfavorável dos resultados futuros da empresa, ou dos respectivos encargos, se concretize. Normalmente, uma tal previsão de encargos e resultados desfavoráveis concretizar-se-á progressivamente e num período de tempo limitado, pelo que o tratamento contabilístico resultante da aplicação da alínea a) do artigo 31º da Sétima Directiva teria, na prática, efeitos idênticos ao reconhecimento "sistemático" nos ganhos prescrito pela NIC 22. Além disso, o termo "sistemático" utilizado pela NIC 22 nem sempre é entendido na acepção de uma amortização "progressiva, linear".

Uma vez que o artigo 31º não diz como um fundo de comércio negativo deve ser tratado, o Comité de Contacto sugere que a Comissão, quando a Sétima Directiva for alterada, proponha uma reformulação do seu artigo 31º, de modo a clarificar o tratamento contabilístico do fundo de comércio negativo e a harmonizá-lo com o tratamento exigido pela NIC 22.

O método de agregação é uma opção à disposição dos Estados-Membros, ao abrigo do artigo 20º da Sétima Directiva. Quer as condições em que a aplicação do método é permitida, quer a forma como o próprio método é aplicado, nos termos do artigo 20º, parecem algo diferentes do que é descrito na NIC 22.

O Comité de Contacto entende que as directivas contabilísticas não abordam especificamente os problemas contabilísticos ligados às operações de concentração, que, por conseguinte, não tratam da questão da aplicação do método de agregação em casos de união de interesses. Deste modo, a comparação entre o artigo 20º e a NIC 22 nem sempre é adequada. Contudo, nos casos em que as condições de aplicabilidade do método de agregação são as mesmas, o Comité de Contacto considera que pode surgir um conflito, dependendo da legislação nacional específica que aplica a opção contida no artigo 20º.

Nos termos dos pontos 42 e 49 da NIC 22, um fundo de comércio nunca pode ser amortizado num período superior a 20 anos. Segundo as directivas contabilísticas (Quarta Directiva – artigo 37º, Sétima Directiva – artigo 30º) os Estados-Membros podem permitir a amortização de um fundo de comércio durante um período superior a 5 anos, dependendo da sua vida útil. Por conseguinte, quando um Estado-Membro aplicar a opção contida no nº 2 do artigo 37º, poderá verificar-se um conflito, porque o período de amortização é limitado a 20 anos pela NIC 22 mas pode ser mais longo ao abrigo das directivas contabilísticas, dependendo da vida útil do elemento do activo.

O Comité de Contacto considera, portanto, que pode surgir um conflito. O nº 2 do artigo 30º da Sétima Directiva autoriza os Estados-Membros a permitirem que as diferenças positivas de consolidação sejam deduzidas imediata e explicitamente das reservas. Isto não é permitido pela NIC 22.

O Comité de Contacto presumiu que as empresas europeias que desejem cumprir a NIC não escolherão a opção prevista no nº 2 do artigo 30º da Sétima Directiva.

Documento da Comissão 6010/99: A NIC 22 (revista em 1998) "Concentrações de empresas" foi emitida pelo Comité Internacional das Normas Contabilísticas em Setembro de 1998 e substituiu a versão da NIC 22 emitida, sob uma forma revista, em 1993. A norma é aplicável aos mapas financeiros relativos a exercícios com início em 1 de Julho de 1999, ou em data posterior, embora seja incentivada uma aplicação mais precoce. Se uma empresa aplicar esta norma revista a mapas financeiros relativos a períodos anteriores a 1 de Julho de 1999, a empresa deve mencionar esse facto e adoptar as NIC 36, 37 e 38, simultaneamente.

O Comité de Contacto analisou a NIC 22 (revista em 1998) no contexto das directivas contabilísticas comunitárias, a fim de ponderar se, e em que medida, esta norma deve ou não ser aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

NATUREZA DA REVISÃO

Vários pontos da NIC 22 foram revistos para os compatibilizar com as NIC 36, 37 e 38 e o tratamento do fundo de comércio também foi revisto.

CONCLUSÕES

As revisões à NIC 22 não introduzem conflitos novos. Na verdade, o facto de a NIC 22 ter reformulado a forma de contabilizar um fundo de comércio negativo elimina o conflito potencial que tinha sido anteriormente identificado neste domínio.

NIC 23 – Custos de empréstimos contraídos⁸

De acordo com o ponto 11 da NIC 23, os custos dos empréstimos devem ser capitalizados, sempre que refiram à aquisição, construção ou produção de um elemento do activo que leve necessariamente um tempo considerável para ficar disponível para a utilização ou a venda projectadas. Por outro lado, nos termos do nº 4 do artigo 35º da Quarta Directiva, os custos dos empréstimos podem ser capitalizados desde que se refiram à "fabricação" de um elemento do activo e na medida em que respeitem ao período de fabricação.

O Comité de Contacto observou que o termo "fabricação" contido na Quarta Directiva não deve ser interpretado de forma demasiado restrita. De facto, embora esse termo exclua claramente as actividades que produzem um elemento do activo imediatamente pronto para uso ou venda, o mesmo termo pode abranger perfeitamente outras aquisições que não têm estas características (por exemplo, aquisições de componentes que são seguidamente montadas). O Comité de Contacto concluiu, portanto, que a NIC 23 não entra em conflito com o nº 4 do artigo 35º da Quarta Directiva. O texto é mais claro e a formulação mais precisa.

NIC 24 – Informação sobre partes relacionadas

O Comité de Contacto não analisou a NIC 24, mas as questões tratadas nesta norma não são especificamente abrangidas pelas directivas contabilísticas.

NIC 25 – Contabilização dos Investimentos⁸

O ponto 22 da NIC 25 pode ser interpretado como requerendo a valorização pelo custo ou pelo valor de mercado, consoante o valor mais baixo, mediante uma "abordagem de carteira". Isto estaria, evidentemente, em contradição com as directivas contabilísticas e, em especial, com o nº 1, alínea e), do artigo 31º da Quarta Directiva, que exige uma valorização separada dos elementos das rubricas do activo e do passivo. Além disso, uma valorização efectuada ao abrigo da chamada abordagem de carteira seria contrária ao princípio de prudência, ao permitir *de facto* a inclusão, nos ganhos, de lucros não realizados, que não seriam incluídos se a abordagem de carteira não fosse aplicada.

No entanto, o ponto 19 da NIC 25 afirma claramente que a abordagem de carteira é opcional. Parece haver, portanto, uma contradição entre a redacção do ponto 22 e a do ponto 19. O Comité de Contacto concluiu que a NIC 25 não prescreve a utilização da abordagem de carteira, que é apenas opcional, pelo que não existe qualquer conflito entre a NIC 25 e as directivas contabilísticas.

O nº 2, alínea a), do artigo 37º da Directiva relativa às contas dos bancos autoriza os Estados-Membros a permitir que o valor dos créditos sobre instituições de crédito e clientes, bem como das obrigações (incluindo títulos de rendimento fixo), das acções e de outros títulos de rendimento variável, que não constituam imobilizações financeiras nem se incluam na carteira comercial, seja corrigido, dentro de certos limites, quando isso seja necessário para ter em conta os riscos específicos inerentes às operações bancárias. Esta correcção vai além da exigida em resultado das regras normais respeitantes às correcções de valor. Além disso, o nº 2, alínea b), do mesmo artigo 37 permite que este valor mais baixo seja mantido até ao momento em que as instituições de crédito decidam ajustá-lo. Estes tratamentos contabilísticos não são permitidos ao abrigo da NIC 25.

Na opinião do Comité de Contacto, os bancos e outras instituições financeiras que queiram cumprir as normas internacionais de contabilidade não devem aplicar o tratamento previsto no artigo 37º, quando aplicado pelos Estados-Membros.

NIC 26 – Contabilização e relatórios financeiros dos planos de pensões de reforma

O Comité de Contacto não analisou a NIC 26, mas as questões tratadas nesta norma não são especificamente abrangidas pelas directivas contabilísticas.

NIC 27 – Demonstrações financeiras consolidadas e contabilização das participações em filiais⁸

As considerações expressas neste parágrafo não se aplicam aos grupos mistos que compreendem bancos e empresas de seguros, frequentemente designados por "conglomerados financeiros", porque esta questão ainda não foi especificamente analisada pelo Comité de Contacto.

O nº 1 do artigo 14º da Sétima Directiva determina que uma empresa deve ser excluída das contas consolidadas sempre que a sua inclusão se revele incompatível com a obrigação de dar uma imagem fiel.

Em contrapartida, a NIC 27 apenas prevê a exclusão das contas consolidadas quando o controlo for temporário ou quando a filial funcionar sob severas restrições a longo prazo.

Existe, portanto, um conflito entre a Sétima Directiva e a NIC 27 no tocante a esta questão. Contudo, não é provável que a exclusão obrigatória das contas consolidadas prevista no nº 1 do artigo 14º da Sétima Directiva se verifique frequentemente. Na verdade, registou-se uma evolução desde a adopção dessa directiva, que levou a uma inclusão progressiva das filiais nas contas consolidadas, independentemente da natureza das suas actividades comparativamente às das empresa-mãe. Actualmente, considera-se, de um modo geral, que deve ser dada preferência à inclusão da filial nas contas consolidadas, apresentando-se informações adequadas (por sectores) no anexo.

O Comité de Contacto crê que, embora exista um conflito entre a redacção do nº 1 do artigo 14º da Sétima Directiva e a NIC 27, o requisito de excluir uma filial do âmbito da consolidação com base no nº 1 do artigo 14º não deve ser entendido, actualmente, da maneira que estava prevista quando a Sétima Directiva foi inicialmente elaborada. O Comité de Contacto considera, por conseguinte, que a redacção da NIC 27, que não permite qualquer exclusão com base na diferença de actividades, reflecte melhor a situação presente e sugere que a Comissão, quando a Sétima Directiva for alterada, proponha uma reformulação do artigo 14º, a fim de o aproximar mais da prática actual e da NIC 27.

Documento da Comissão 6005/99: O nº 1 do artigo 14º da Sétima Directiva determina que uma empresa deve ser excluída das contas consolidadas sempre que a sua inclusão se revele incompatível com a obrigação de dar uma imagem fiel. Ao invés, a NIC 27 apenas prevê uma exclusão das contas consolidadas quando o controlo for temporário ou quando a filial funcionar sob severas restrições a longo prazo.

Contudo, muito embora pareça haver uma incompatibilidade textual entre a NIC 27 e a directiva, é questionável que esta tenha qualquer efeito na prática. Por exemplo, embora a NIC 27 não permita a exclusão de uma filial das contas consolidadas com

base na diferença de actividades, não é líquido que a consolidação das empresas que realizam actividades diferentes seja incompatível com a imagem fiel. Na verdade, a tendência actual é para pensar que essas empresas devem ser consolidadas, apresentando-se a informação pertinente, por sectores, no anexo às contas, a fim de explicar a execução das diversas operações. Tendo isto em conta, o Comité de Contacto não antevê qualquer caso em que o artigo 14º exija a exclusão de qualquer empresa das contas consolidadas.

Documento da Comissão 6003/00: O nº 1 do artigo 14º da Sétima Directiva determina que uma empresa deve ser excluída das contas consolidadas sempre que a sua inclusão se revele incompatível com a obrigação de dar uma imagem fiel. Ao invés, a NIC 27 apenas prevê a exclusão das contas consolidadas quando o controlo for temporário ou quando a filial funcionar sob severas restrições a longo prazo.

Contudo, muito embora pareça haver um conflito textual entre a NIC 27 e a Directiva, é questionável que este tenha qualquer efeito na prática. Por exemplo, embora a NIC 27 não permita a exclusão de uma filial das contas consolidadas com base na diferença de actividades, não é líquido que a consolidação de empresas que realizam actividades diferentes seja incompatível com a imagem fiel. Na verdade, a tendência actual é para pensar que essas empresas devem ser consolidadas, apresentando-se a informação pertinente, por sectores, no anexo às contas, a fim de explicar a execução das diversas operações. Tendo isto em conta, o Comité de Contacto não antevê qualquer caso em que o artigo 14º exija a exclusão de qualquer empresa das contas consolidadas.

NIC 28 – Contabilização de participações em empresas associadas

Segundo a NIC 28, a utilização do método de equivalência deve ser abandonada nos casos prescritos nos pontos 8 e 11b. As directivas contabilísticas não prevêem a suspensão da utilização do método de equivalência em nenhum caso, pelo que se verifica um conflito, em teoria. Deve considerar-se, porém, que os casos enumerados na NIC 28 e que permitem a suspensão deste método levam, na prática, a que os investimentos deixem de constituir uma participação na acepção do artigo 17º da Quarta Directiva. Por isso, o método de equivalência também não lhes seria aplicável ao abrigo das directivas contabilísticas.

O Comité de Contacto concluiu, por conseguinte, que, embora as regras contidas na NIC 28 não figurarem na Sétima Directiva, o efeito será o mesmo, na prática, não havendo nenhum conflito quanto ao fundo.

Documento da Comissão 6010/99: A NIC 28 (revista em 1998) "Contabilização de participações em empresas associadas" foi emitida pelo Comité Internacional das Normas Contabilísticas em Setembro de 1998 e substitui a versão da NIC 28 que foi reformulada em 1994. O texto revisto entra em vigor quando

a NIC 36 se tornar operativa – isto é, para os mapas financeiros relativos a exercícios com início em 1 de Julho de 1999, ou posteriormente, a menos que a NIC 36 seja aplicada a períodos anteriores.

O Comité de Contacto examinou a NIC 28 (revista em 1998) no contexto das directivas contabilísticas comunitárias, a fim de analisar se, em que medida, esta norma deve ou não ser aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

NATUREZA DA REVISÃO

Os pontos 23 e 24 da NIC 28 foram revistos de modo a ficarem coerentes com a NIC 36.

CONCLUSÕES

As revisões à NIC 28 não introduziram novos conflitos.

NIC 29 – Informação financeira nas economias afectadas por hiperinflação

O Comité de Contacto não analisou a NIC 29, mas as questões tratadas nesta norma não são especificamente abrangidas pelas directivas contabilísticas.

NIC 30 – Informações a prestar nas demonstrações financeiras dos bancos e INSTITUIÇÕES financeiras similares⁸

O nº 1 do artigo 38º da Directiva relativa às contas dos bancos determina que os Estados-Membros podem ou devem permitir a criação de uma rubrica denominada "Fundos para riscos bancários gerais", consoante

file:///G:/Web15/IM Website/comm/internal_market/en/company/account/ias/6926pt.htm
(29 of 42) [20/09/2001 14:12:42]

o Estado-Membro em causa tenha ou não adoptado a opção contida no artigo 37º da mesma directiva. De acordo com o nº 2 do artigo 38º, sempre que a rubrica "Fundos para riscos bancários gerais" exista, o saldo dos seus acréscimos ou decréscimos deve figurar separadamente na conta de ganhos e perdas.

Pelo contrário, os pontos 50 a 52 da NIC 30 exigem que quaisquer acréscimos ou decréscimos dos fundos para riscos bancários gerais sejam apresentadas separadamente como uma afectação ou aumento dos resultados não distribuídos, não permitindo, por isso, que os acréscimos ou decréscimos destes fundos sejam incluídos na conta de ganhos e perdas.

O Comité de Contacto considera que, caso um Estado-Membro aplique as opções previstas nos artigos 37º e 38º da Directiva relativa às contas dos bancos, os bancos e outras instituições financeiras que desejem cumprir com a NIC não devem aplicar essas opções.

NIC 31 – Informação Financeira sobre Participações em Empresas Comuns⁸

Nos casos mencionados no seu ponto 35, a NIC 31 proíbe a utilização do método de equivalência e da consolidação proporcional. As directivas contabilísticas não prevêem a aplicação de qualquer método de avaliação devido a circunstâncias específicas. Por conseguinte, parece existir um conflito. No entanto, como já foi dito atrás, a propósito da NIC 28, as circunstâncias que impedem a aplicação da consolidação proporcional ou do método de equivalência impedirão que a participação seja incluída nas contas consolidadas e, por isso, também ao abrigo das directivas contabilísticas, obstarão automaticamente à sua avaliação acordo com os dois métodos supramencionados.

O Comité de Contacto concluiu, assim, que, embora as regras contidas na NIC 31 não figurem na Sétima Directiva, o efeito, na prática, será o mesmo e não se verifica qualquer conflito quanto ao fundo.

Documento da Comissão 6010/99: A NIC 31 (revista em 1998) "Informação financeira sobre participações em empresas comuns" foi emitida pelo Comité Internacional das Normas Contabilísticas em Setembro de 1998 e substitui a versão da NIC 31 reformulada em 1994. O texto revisto entra em vigor quando a NIC 36 se tornar operativa – isto é, para os mapas financeiros que abrangem exercícios com início em 1 de Julho de 1999, ou posteriormente, a não ser que a NIC 36 seja aplicada a períodos anteriores.

O Comité de Contacto analisou a NIC 31 (revista em 1998) no contexto das directivas contabilísticas comunitárias, a fim de ponderar se, e em que medida, esta norma deve ou não ser aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

NATUREZA DA REVISÃO

Os pontos 39 e 40 da NIC 31 foram revistos, tendo sido aditado um novo ponto 41, a fim de harmonizar a norma com a NIC 36.

CONCLUSÕES

As revisões da NIC 31 não introduziram novos conflitos.

NIC 32 – Instrumentos financeiros: informações a prestar e apresentação¹⁶

INTRODUÇÃO

A NIC 32 "Instrumentos financeiros: informações a prestar e apresentação" foi emitida pelo Comité Internacional das Normas Contabilísticas (IASC) em Março de 1995 e, após uma ligeira alteração introduzida pela NIC 39 "Instrumentos financeiros: reconhecimento e avaliação", foi

file:///G:/Web15/IM Website/comm/internal_market/en/company/account/ias/6926pt.htm
(30 of 42) [20/09/2001 14:12:42]

revista em Dezembro de 1998. A norma original entrou em vigor para os mapas financeiros relativos a exercícios com início em 1 de Janeiro de 1996, ou posteriormente, e as alterações à NIC 32 entram em vigor quando uma empresa aplicar a NIC 39 que, por sua vez, entra em vigor para os exercícios iniciados a partir de 1 de Janeiro de 2001. Em Junho de 1998, o *Standing Interpretations Committee* (SIC) do IASC divulgou uma interpretação da NIC 32, a SIC-16, aplicável aos períodos contabilísticos iniciados em 1 de Julho de 1999, ou posteriormente, embora seja incentivada uma adopção mais precoce.

O Comité de Contacto analisou a NIC 32 no contexto das directivas contabilísticas da União Europeia, enumerando, nos parágrafos seguintes, várias questões que devem ser ponderadas ao decidir se, e em que medida, esta norma deve ser ou não aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

QUESTÕES ESPECÍFICAS

As informações exigidas pela NIC 32 vão, na sua maioria, muito além das que são requeridas pelas directivas e, nessa medida, são compatíveis com elas. No entanto, esta norma prevê três requisitos respeitantes à apresentação que são incompatíveis com as Quarta e Sétima Directivas relativas ao direito das sociedades e/ou com a Segunda Directiva relativa ao direito das sociedades que trata da manutenção do capital.

Classificação das rubricas como passivo ou capitais próprios

O ponto 18 da NIC 32 exige que um instrumento financeiro emitido pela entidade declarante seja tratado como capitais próprios ou como dívidas consoante corresponda ou não à definição de "elemento do passivo financeiro" e não por referência à sua forma jurídica. O princípio é retomado no ponto 23 (onde se exige que os instrumentos que tenham simultaneamente características de capitais próprios e de passivo financeiro sejam contabilizados separadamente) e no ponto 30 (que exige que o custo do serviço da dívida titulada por instrumentos financeiros seja tratado como juro ou

directamente debitado nos capitais próprios, de acordo com a classificação do balanço).

Isto significa, por exemplo, que uma acção privilegiada com direitos de reembolso obrigatórios é classificada como um elemento do passivo ao abrigo da NIC 32. Essa classificação é contrária aos esquemas do balanço definidos nos artigos 9º e 10º da Quarta Directiva, que prevêem uma rubrica denominada "Capital subscrito" no âmbito da rubrica "Capitais próprios". Quando essas acções são emitidas por uma filial, a sua inclusão no passivo das contas consolidadas suscita um conflito com o artigo 21º da Sétima Directiva, que exige que as participações minoritárias sejam incluídas como "uma rubrica separada" no balanço consolidado.

Além disso, a apresentação das acções no passivo obstará à aplicação da Segunda Directiva relativa ao direito das sociedades, que estabelece, designadamente, as regras para a distribuição dos lucros e para as medidas que devem ser tomadas em caso de uma erosão grave do capital. Estas regras baseiam-se nas relações entre o activo, o passivo e os capitais próprios, e respectivos múltiplos, tal como figuram nas contas. O impacto concreto dessas regras variará consoante a inclusão ou não das acções nos capitais próprios ou no passivo. Isto deve-se, por exemplo, ao facto de a Segunda Directiva ser aplicada na base de que as acções privilegiadas com direitos de reembolso são apresentadas nas contas como capitais próprios e, por isso, apresentá-las no passivo, como a norma NIC 32 exige, distorceria a aplicação da directiva.

Uma solução possível para este conflito poderia ser a de apresentar separadamente as acções, que devem ser classificadas como passivo nos termos da NIC 32, sob um título adicional integrado na

file:///G:/Web15/IM Website/comm/internal_market/en/company/account/ias/6926pt.htm
(31 of 42) [20/09/2001 14:12:42]
rubrica geral "Capitais próprios".

Apresentação dos juros e dos dividendos

O ponto 30 da NIC 32 exige que os juros, os dividendos, as perdas e os ganhos relativos a um instrumento financeiro, ou a uma componente do mesmo, classificado como elemento do passivo financeiro, sejam mencionados na conta de ganhos e perdas como despesas ou proveitos. Isto dá origem a um conflito com os artigos 23º a 26º da Quarta Directiva, quando as acções são classificadas como capital subscrito, ao abrigo da directiva, e como passivo, ao abrigo da NIC 32.

A directiva não permite que os dividendos das acções sejam mencionados na conta de ganhos e perdas como juros a pagar, conforme é exigido por esta norma.

Contabilidade decomposta

O ponto 23 da NIC 32 exige que o emitente de um instrumento financeiro que contenha tanto um elemento do passivo como um elemento dos capitais próprios deve classificar

as partes componentes do instrumento separadamente, como um elemento do passivo e como um elemento dos capitais próprios.

Esta abordagem é conhecida como "contabilidade decomposta" e significa, por exemplo, que um instrumento de dívida que é convertível em títulos de capital numa data futura deve ser classificado no balanço de forma decomposta, apresentando o elemento de dívida no passivo e a opção de conversão em títulos de capital no capital. A Quarta Directiva não aborda a questão da contabilidade decomposta. Consequentemente, não há qualquer conflito entre a directiva e o requisito da NIC 32 de aplicar uma contabilidade decomposta.

Compensação entre o activo e o passivo

No ponto 33 da NIC 32 é exigido que os montantes devidos e a receber do mesmo terceiro sejam sujeitos a compensação, sempre que exista um direito de compensação aplicável por lei e uma intenção de compensar os montantes recíproca ou simultaneamente. O artigo 7º da Quarta Directiva proíbe qualquer compensação entre contas do activo e do passivo. Contudo, nos casos em que existe um direito previsto por lei, a menção dos montantes líquidos dos elementos do activo e do passivo não constitui uma compensação. Consequentemente, a aplicação das disposições do ponto 33 da NIC 32 não gera qualquer conflito com a proibição de compensação do artigo 7º.

Acções próprias

As acções próprias de uma empresa não se enquadram na definição de activo financeiros apresentada na NIC 32. Em consequência, segundo a interpretação dada na SIC-16, quaisquer direitos detidos pela entidade declarante em relação às suas acções próprias (que não os direitos detidos em conexão com um regime remuneratório dos trabalhadores) devem ser contabilizados como uma dedução dos capitais próprios e não como um elemento do activo.

Se o direito nacional de um Estado-Membro permitir que as acções próprias sejam apresentadas no balanço, em conformidade com os artigos 9º, 10º e 13º da Quarta Directiva, terão de figurar como activo imobilizado ou circulante. Contudo, a apresentação das acções próprias como elementos do activo no balanço não é o tratamento prescrito pela NIC 32, conjugada com a SIC-16. O documento do Grupo de Contacto "Análise da conformidade entre a SIC-16 e as directivas contabilísticas comunitárias" trata esta situação com mais pormenor e analisa-a à luz de diversas circunstâncias específicas.

CONCLUSÕES

1. De um modo geral, a NIC 32 apenas complementa os requisitos de divulgação das informações

file:///G:/Web15/IM Website/comm/internal_market/en/company/account/ias/6926pt.htm
 (32 of 42) [20/09/2001 14:12:42]
 das directivas contabilísticas.

2. O requisito da NIC 32 de tratar como passivo determinados instrumentos financeiros (por exemplo, as acções privilegiadas com direitos de reembolso obrigatórios), que juridicamente são capitais próprios mas, de acordo com os critérios dessa norma, são no fundo elementos do passivo, entra em conflito com os esquemas do balanço indicados na Quarta Directiva e, nos casos em que tais instrumentos são emitidos por filiais, com a Sétima Directiva. Um tal tratamento contabilístico também obstará à aplicação da Segunda Directiva relativa ao direito das sociedades. Uma solução possível para este conflito poderia ser a de apresentar esses instrumentos financeiros de forma separada, sob um título adicional no âmbito da rubrica geral "Capitais próprios".
3. O requisito previsto no ponto 30 da NIC 32 de que os juros, os dividendos, as perdas e os ganhos relativos a um instrumento financeiro, ou a uma componente do mesmo, classificado como elemento do passivo financeiro sejam mencionados na conta de ganhos e perdas como despesas ou proveitos gera um conflito com os artigos 23º a 26º da Quarta Directiva, quando as acções são classificadas como capital subscrito ao abrigo da directiva e como passivo ao abrigo da NIC 32.
4. A Quarta Directiva não aborda a questão da contabilidade decomposta. Consequentemente, não há qualquer conflito entre a Directiva e o requisito da NIC 32 de aplicar a contabilidade decomposta em situações em que um instrumento financeiro contém simultaneamente um elemento de passivo e um elemento de capitais próprios.
5. O artigo 7º da Quarta Directiva proíbe qualquer compensação entre as rubricas do activo e as rubricas do passivo. No entanto, a aplicação das disposições do ponto 33 da NIC 32 não suscita nenhum conflito com a proibição de compensação do artigo 7º.
6. A aplicação da definição de elemento do activo financeiro contida na NIC 32 e interpretada pela SIC-16 leva a que as acções próprias sejam apresentadas em dedução dos capitais próprios e não como um elemento do activo. Há situações específicas em que esta apresentação não é compatível com o esquema do balanço fixado pela Quarta Directiva. Estas situações específicas são tratadas em mais pormenor no documento do Grupo de Contacto "Análise da conformidade entre a SIC-16 e as directivas contabilísticas comunitárias".

Documento da Comissão 6003/00: De um modo geral, a NIC 32 limita-se a complementar os requisitos de apresentação das informações das directivas contabilísticas. No entanto, há dois importantes requisitos de apresentação previstos na NIC 32 que são incompatíveis com a Quarta e a Sétima Directivas relativas ao direito das sociedades e/ou com a Segunda Directiva relativa ao direito das sociedades que trata da manutenção do capital.

Classificação das rubricas como passivo ou capitais próprios

O ponto 18 da NIC 32 determina que um instrumento financeiro emitido pela entidade declarante deve ser tratado como elemento dos capitais próprios ou como dívida consoante corresponda ou não à definição de "elemento do passivo financeiro", e não por referência à sua forma jurídica. Este princípio é retomado no ponto 23 (que exige que os instrumentos que tenham simultaneamente características de capitais próprios e de elementos do passivo financeiro sejam contabilizados com menção separada das suas componentes) e no ponto 30 (que determina que o custo de serviço da dívida titulada por instrumentos financeiros seja tratado como juro ou directamente debitado aos capitais próprios, de acordo com a classificação do balanço).

Isto significa, por exemplo, que uma acção privilegiada com direitos de reembolso obrigatórios é classificada como elemento do passivo na acepção da NIC 32. Isto opõe-se aos esquemas do

file:///G:/Web15/IM Website/comm/internal_market/en/company/account/ias/6926pt.htm (33 of 42) [20/09/2001 14:12:42]

balanço definidos nos artigos 9º e 10º da Quarta Directiva, que prevêm uma rubrica para "Capital subscrito", no âmbito da rubrica "Capitais próprios". Quando tais acções são emitidas por uma filial, a sua inclusão no passivo das contas consolidadas suscita um conflito com o artigo 21º da Sétima Directiva, que requer que as participações minoritárias sejam incluídas sob "uma rubrica separada" no balanço consolidado.

Além disso, a apresentação das acções no passivo obstará à aplicação da Segunda Directiva relativa ao direito das sociedades, que estabelece, designadamente, as regras para a distribuição dos lucros e para as medidas que devem ser tomadas em caso de uma erosão grave do capital. Estas regras baseiam-se nas relações entre o activo, o passivo e os capitais próprios, e respectivos múltiplos, tal como figuram nas contas. O impacto concreto dessas regras variará de acordo com a inclusão ou não das acções nos capitais próprios ou no passivo. Isto deve-se, por exemplo, ao facto de a Segunda Directiva ser aplicada na base de que as acções privilegiadas com direitos de reembolso são apresentadas nas contas como capitais próprios e, por isso, apresentá-las no passivo, como a norma NIC 32 exige, distorceria a aplicação da directiva.

Uma solução possível para este conflito poderia ser a de apresentar separadamente as acções que devem ser classificadas como passivo nos termos da NIC 32 sob um título adicional integrado na rubrica geral "Capitais próprios".

Apresentação dos juros e dos dividendos

O ponto 30 da NIC 32 determina que os juros, os dividendos, as perdas e os ganhos relativos a um instrumento financeiro, ou a um componente do mesmo, classificado como elemento do passivo financeiro, devem ser incluídos na conta de ganhos e

perdas como despesas ou proveitos. Isto origina um conflito com os artigos 23º a 26º da Quarta Directiva quando as acções são classificadas como capital subscrito nos termos da directiva e como elementos do passivo ao abrigo da NIC 32.

A directiva não permite que os dividendos das acções sejam mencionados na conta de ganhos e perdas como juros a pagar, conforme é exigido por esta norma.

NIC 33 – Resultado por acção

O Comité de Contacto não analisou a NIC 33, mas as questões tratadas nesta norma não são especificamente abrangidas pelas directivas contabilísticas.

NIC 34 – Informação financeira intercalar

O Comité de Contacto não analisou a NIC 34, mas as questões tratadas nesta norma não são especificamente abrangidas pelas directivas contabilísticas.

NIC 35 – Abandono de actividades¹⁷

A NIC 35 "Abandono de actividades" foi emitida pelo *Comité Internacional das Normas Contabilísticas* em Junho de 1998. A norma é aplicável aos mapas financeiros relativos aos exercícios com início em 1 de Janeiro de 1999, ou posteriormente, embora seja incentivada uma aplicação mais precoce.

O Comité de Contacto analisou a NIC 35 no contexto das directivas contabilísticas da União Europeia, enumerando, nos parágrafos seguintes, várias questões que devem ser ponderadas ao decidir se, e em que medida, esta norma deve ser ou não aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

QUESTÕES ESPECÍFICAS

file:///G:/Web15/IM Website/comm/internal_market/en/company/account/ias/6926pt.htm
(34 of 42) [20/09/2001 14:12:42]

Trata-se de uma norma exclusivamente ligada à divulgação de informações

A NIC 35 ocupa-se apenas da questão da divulgação de informações. Não contém quaisquer regras próprias em matéria de reconhecimento ou de avaliação, embora exija que as provisões para abandono das actividades sejam calculadas de acordo com a NIC 36 "Depreciação de activos" e a NIC 37 "Provisões, passivos eventuais e activos eventuais". Faz notar também que a NIC 19 "Benefícios sociais dos empregados" e a NIC 16 "Imobilizações corpóreas" podem ser igualmente pertinentes. A conformidade destas NIC com as directivas contabilísticas comunitárias é analisada em documentos separados.

A maior parte das informações exigidas deve figurar no anexo. Estas informações, sob forma narrativa, complementam os requisitos das directivas, não entrando em conflito com estes. Nas contas, as empresas são:

a) *obrigadas* a apresentar os ganhos e perdas com a alienação dos elementos do activo (ou na liquidação do passivo) relativos ao abandono das actividades e ao imposto conexo (ponto 39); e

b) *incentivadas* a fornecer (ponto 40):

i) os proveitos, as despesas e os resultados antes de impostos das operações abandonadas e o imposto conexo; e

ii) os fluxos de tesouraria líquidos imputáveis à exploração, investimento e financiamento das actividades abandonadas.

A divulgação de informações prevista na alínea a) é complementar e não contrária aos requisitos das directivas.

Se as informações referidas na alínea b), subalínea i), forem apresentadas na conta de ganhos e perdas, não há conflito com os esquemas "verticais" da conta de ganhos e perdas estabelecidos nos artigos 23º e 25º da Quarta Directiva, desde que os valores de todas as actividades sejam apresentados complementarmente aos das actividades que continuam e das que são abandonadas. No entanto, uma empresa que adopte os esquemas "horizontais" de conta de ganhos e perdas estabelecidos nos artigos 24º e 26º da Quarta Directiva não pode apresentar os lucros antes de impostos das actividades abandonadas nas próprias contas, uma vez que estes esquemas não permitem referir os resultados a este nível (embora essa informação possa ser apresentada no anexo).

As informações mencionadas na alínea b), subalínea ii), afectam a demonstração de fluxos de tesouraria e são, por conseguinte, complementares e não contrárias aos requisitos das directivas.

CONCLUSÕES

A NIC 35 não entra em conflito com as directivas contabilísticas comunitárias. Contudo, a divulgação preferencial dos resultados antes de impostos das actividades abandonadas na própria conta de ganhos e perdas é incompatível com a utilização dos esquemas da conta de ganhos e perdas fixados nos artigos 24º e 26º da Quarta Directiva. É possível, porém, evitar eventuais conflitos fornecendo estas informações no anexo às contas e não no seu corpo principal.

Documento da Comissão 6003/00: A NIC 35 ocupa-se somente da divulgação de informações e não entra em conflito com as directivas contabilísticas. No entanto, a divulgação preferencial, preconizada pela norma, dos resultados antes de impostos das actividades abandonadas na própria conta de ganhos e perdas (ver alínea f) do ponto

27 e ponto 40 da NIC 35) é incompatível com a utilização dos esquemas [file:///G:/Web15/IM Website/comm/internal_market/en/company/account/ias/6926pt.htm](file:///G:/Web15/IM%20Website/comm/internal_market/en/company/account/ias/6926pt.htm) (35 of 42) [20/09/2001 14:12:42] "horizontais" da conta de ganhos e perdas, fixados nos artigos 24º e 26º da Quarta Directiva. É, todavia, compatível com a utilização dos esquemas verticais apresentados nos artigos 23º e 25º. Contudo, é possível evitar eventuais conflitos com os artigos 24º e 26º fornecendo estas informações no anexo, em vez de serem incluídas no corpo principal da conta de ganhos e perdas.

NIC 36 – Depreciação de activos¹⁷

INTRODUÇÃO

A NIC 36 "Depreciação de activos" foi emitida pelo *Comité Internacional das Normas Contabilísticas* em Junho de 1998. A norma é aplicável aos mapas financeiros relativos a exercícios com início em 1 de Julho de 1999, ou em data posterior, embora seja incentivada uma aplicação mais precoce. O Comité de Contacto analisou a NIC 36 no contexto das directivas contabilísticas da União Europeia, enumerando, nos parágrafos seguintes, várias questões que devem ser ponderadas ao decidir se, e em que medida, esta norma deve ser ou não aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

RESUMO DAS QUESTÕES

Unidades geradoras de numerário

A NIC 36 (ponto 65) exige que, sempre que possível, a depreciação deve ponderar cada elemento do activo. Quando isto não é possível, porém, o activo deve ser agrupado em unidades geradoras de numerário (UGN), e a depreciação deve ser analisada a nível das UGN, sendo qualquer depreciação identificada imputada ao activo da UGN. Este tratamento é potencialmente incompatível com o nº 1, alínea e), do artigo 31º da Quarta Directiva, que exige que, em todos os casos, "os elementos das rubricas do activo e do passivo devem ser valorizados separadamente".

No entanto, é defensável argumentar que o nº 1, alínea e), do artigo 31º não deve ser aplicado de forma a impor um requisito que, por vezes, é impossível satisfazer. Consequentemente, se as empresas aplicarem o ponto 65 da NIC 36 de modo rigoroso, estarão conformes com a directiva. Quando isto não for possível, determinarão o montante recuperável de um elemento do activo por referência à unidade geradora de numerário a que o elemento do activo pertence, tal como é prescrito pela NIC 36. Uma vez que a directiva é omissa sobre a abordagem que deverá ser seguida em tais casos, é evidente que a NIC 36 não é incompatível com ela neste aspecto.

É de referir também que a NIC 36 não reconhece a distinção entre depreciações temporárias e duradouras.

Nos termos da norma, uma depreciação é reconhecida em todos os casos em que o montante recuperável de um elemento do activo é inferior ao seu montante contabilístico (ver ponto 88), o que significa que todas as depreciações devem ser considerados como duradouras, no contexto da Quarta Directiva. Isto acontece porque a metodologia intrínseca dos fluxos de caixa descontados, prevista na NIC 36, para avaliar uma perda por depreciação significa que só as depreciações duradouras serão reconhecidas, e que as depreciações temporárias não serão reveladas pela aplicação do teste.

Utilização do método da determinação do valor actual

A NIC 36 determina que uma depreciação deve ser reconhecida quando um montante contabilístico excede o montante recuperável. Este último equivale ao valor mais elevado de entre o preço líquido de venda e a valor de uso, avaliado pelo valor actual dos fluxos de tesouraria líquidos gerados pelo elemento do activo (ou, quando aplicável, pela UGN). Assim, sempre que um elemento do activo é avaliado pelo valor de uso, o seu valor contabilístico é um montante actual. O recurso ao valor actual não é proibido pela Quarta Directiva.

file:///G:/Web15/IM Website/comm/internal_market/en/company/account/ias/6926pt.htm
(36 of 42) [20/09/2001 14:12:42]

Amortização

O nº 1, alínea b), do artigo 35º da Quarta Directiva determina que o valor dos elementos do activo imobilizado, cuja utilização é limitada no tempo, deve ser sistematicamente amortizado durante a sua duração de utilização. É possível afirmar que isto implica um padrão mais regular de redução do valor contabilístico de um elemento do activo do que quando a NIC 36 é aplicada. Ao mesmo tempo, porém, a NIC 36 fornece uma metodologia que permite cumprir o requisito adicional do nº 1, subalínea bb) da alínea c), do artigo 35º da Directiva, dispõe que o valor dos elementos do activo imobilizado deve ser diminuído sempre que se verifique uma depreciação duradoura. Consequentemente, embora seja claro que o teste da depreciação não substitui a amortização, fornece contudo uma metodologia sistemática para a avaliação e o reconhecimento de uma depreciação duradoura.

CONCLUSÕES

Não há qualquer conflito entre a NIC 36 e as directivas contabilísticas. O nº 1, alínea e), do artigo 31º da Quarta Directiva determina que, em todos os casos, "os elementos das rubricas do activo e do passivo devem ser valorizados separadamente", ao passo que o NIC 36 permite, em determinadas circunstâncias, que os elementos do activo sejam agrupados em unidades geradoras de numerário (UGN), e que seja efectuada uma análise da depreciação ao nível da UGN. Contudo, a determinação da depreciação por referência às UGN só é permitida, nos termos da NIC 36, quando não é possível

estimar o montante recuperável de cada elemento do activo. Consequentemente, desde que as empresas apliquem as disposições do ponto 65 da NIC 36 de uma forma rigorosa, não haverá qualquer conflito entre a norma e a directiva a este respeito. Isto significa que as empresas da União Europeia não poderão escudar-se com a abordagem das UGN prevista na NIC 36 para evitarem registar a depreciação de um elemento do activo que seja passível de avaliação individual.

NIC 37 – Provisões, passivos eventuais e activos eventuais¹⁷

INTRODUÇÃO

A NIC 37 "Provisões, passivos eventuais e activos eventuais" foi emitida pelo *Comité Internacional das Normas Contabilísticas* em Setembro de 1998. A norma é aplicável aos mapas financeiros relativos aos exercícios com início em 1 de Julho de 1999, ou em data posterior, embora seja incentivada uma aplicação mais precoce. O Comité de Contacto analisou a NIC 37 no contexto das directivas contabilísticas da União Europeia, enumerando, nos parágrafos seguintes, várias questões que devem ser ponderadas ao decidir se, e em que medida, esta norma deve ser ou não aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

RESUMO DAS QUESTÕES

Falta de orientações específicas nas directivas

Nas directivas há poucas referências específicas às provisões e a elementos eventuais. No entanto, o nº 1, ponto 7), do artigo 43º da Quarta Directiva exige que seja indicado no anexo o montante global dos compromissos financeiros que não figuram no balanço, e o artigo 14º requer a divulgação no anexo de todos os compromissos assumidos a título de qualquer garantia, que não sejam reconhecidos como passivo no balanço. Além disso, existem os requisitos gerais do nº 1, subalínea bb) da alínea c), do artigo 31º (devem ter-se em conta os riscos previsíveis e as perdas eventuais), da alínea d) do mesmo artigo (devem tomar-se em consideração os encargos e os proveitos respeitantes ao exercício) e do artigo 20º (tipos de elementos a incluir na rubrica "provisões para riscos e encargos" prevista no esquema do balanço).

file:///G:/Web15/IM Website/comm/internal_market/en/company/account/ias/6926pt.htm
(37 of 42) [20/09/2001 14:12:42]

Regras de reconhecimento das provisões

Nos termos das normas internacionais de contabilidade, as provisões devem ser reconhecidas nas contas; os passivos e activos eventuais não são reconhecidos mas, em alguns casos, têm de ser divulgados. A principal questão a considerar, portanto, é a questão muito ampla de saber se a definição de "provisão" apresentadas nas NIC inclui ou não todas as rubricas que seriam incluídos por referência aos artigos atrás mencionados.

A NIC 37 (ponto 14) determina que uma provisão deve ser reconhecida se (e apenas se) a entidade declarante tiver, à data de encerramento do balanço, uma obrigação presente (jurídica ou construtiva) resultante de um acontecimento passado que é mais susceptível de originar uma saída de recursos, passível de ser estimada de uma forma fiável, do que de não.

Se considerarmos apenas a formulação literal do artigo 31º da Quarta Directiva e o ponto 14 da NIC 37, será bastante fácil concluir que, muito embora a formulação seja muito diferente — a directiva centra-se no reconhecimento das despesas e a NIC no reconhecimento do passivo — o resultado final é muito semelhante.

Contudo, quando as regras indicadas na NIC 37 para a aplicação do ponto 14 a casos específicos são tidas em conta, essa posição não é tão clara. Por exemplo, ao abrigo do ponto 72 da NIC, só pode ser constituída uma provisão para reestruturação se a entidade declarante (em termos gerais) tiver um plano formal pormenorizado para essa reestruturação e se tiver divulgado as suas intenções na data do balanço, ou antes. Além disso, o plano tem de incluir vários aspectos específicos, compreendendo a empresa ou parte da empresa em causa e os principais locais afectados.

Isto significa, por exemplo, que se durante o ano findo em 31 de Dezembro de 1998 uma empresa tiver identificado claramente que é necessário encerrar uma das suas duas fábricas para poupar custos, mas ainda não decidiu qual delas, a NIC 37 proíbe que seja feita provisão para esses custos de encerramento, mesmo que tenha sido anunciada a intenção de encerrar uma das fábricas. Do mesmo modo, se o Conselho de Administração de uma empresa decidir, antes da data de encerramento do balanço, reorganizar a empresa (incluindo o despedimento de trabalhadores), e a decisão só for anunciada após a data do balanço (mas antes de as contas serem aprovadas), a NIC 37 não permite que seja constituída uma provisão para a reorganização e os pagamentos relativos aos despedimentos, ao passo que o artigo 31º da Quarta Directiva exigiria que essa provisão fosse constituída. Consequentemente, ao abrigo da directiva, uma decisão do Conselho de Administração indicaria que existe uma "perda eventual" (ou "risco previsível" no caso dos textos alemão e francês). Custa, portanto, a entender de que modo a proibição da NIC 37 pode ser conciliada com a exigência do nº 1, subalínea bb) da alínea c), do artigo 31º, de ter em conta todos "os riscos previsíveis e as perdas eventuais", se estas palavras forem interpretadas de acordo com o seu significado natural.

Utilização do valor actual

Quando for relevante, as provisões a longo prazo devem ser avaliadas com base no valor actual e esta abordagem não é proibida pela Quarta Directiva (não sendo, portanto, incompatível com esta).

CONCLUSÕES

A definição de provisão dada pela NIC 37, tal como é aplicada ao caso específico das provisões para reestruturação, é incompatível com a Quarta Directiva pois impede que seja constituída uma provisão para rubricas relativamente às quais é exigida provisão por força da subalínea bb) da alínea c) e da alínea d) do nº 1 do artigo 31º da directiva. file:///G:/Web15/IM_Website/comm/internal_market/en/company/account/ias/6926pt.htm (38 of 42) [20/09/2001 14:12:42] Nos restantes aspectos, a NIC 37 não é incompatível com as directivas.

NIC 38 – Imobilizações Incorpóreas¹⁷

INTRODUÇÃO

A NIC 38 "Imobilizações incorpóreas" foi emitida pelo *Comité Internacional das Normas Contabilísticas* em Setembro de 1998. A norma é aplicável aos mapas financeiros relativos a exercícios com início em 1 de Julho de 1999, ou em data posterior, embora seja incentivada uma aplicação mais precoce.

O Comité de Contacto analisou a NIC 38 no contexto das directivas contabilísticas da União Europeia, enumerando, nos parágrafos seguintes, várias questões que devem ser ponderadas ao decidir se, e em que medida, esta norma deve ser ou não aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

RESUMO DAS QUESTÕES

Reavaliações

O tratamento de referência mencionado na NIC 38 (ponto 63) consiste em transitar o activo incorpóreo ao preço de custo menos as amortizações e as perdas por depreciação. Contudo, como alternativa permitida (ponto 64) o activo incorpóreo pode ser transitado por um montante reavaliado, para se basear no justo valor num mercado activo. Pelo contrário, a Quarta Directiva só permite a reavaliação do activo incorpóreo ao abrigo do nº 1, alínea b), do artigo 33º, que permite uma derrogação aos Estados-Membros para autorizarem que qualquer elemento do activo seja transitado segundo um método destinado "a ter em conta a inflação". Consequentemente, a alternativa permitida pela NIC 38, de reavaliar o activo incorpóreo pelo justo valor, é incompatível com a directiva, uma vez que a contabilização do activo pelo justo valor é diferente de aplicar um método de avaliação destinado "a ter em conta a inflação". Todavia, as empresas europeias ainda podem cumprir as directivas e a NIC 38 simultaneamente, tendo o cuidado de não optar pela aplicação do tratamento alternativo autorizado ao abrigo do ponto 64 da NIC 38.

Análise da depreciação

Todas as imobilizações incorpóreas estão sujeitas às disposições da NIC 36 "Depreciação de activos". Deste modo, os comentários sobre essa norma, juntamente com a conclusão de que não há nenhum conflito entre a NIC 36 e as directivas contabilísticas, também se aplicam neste caso.

Valor residual

O ponto 91 da NIC 38 exige que se considere que o valor residual de um activo incorpóreo é igual a zero, a menos que o valor residual possa ser determinado por referência a um mercado activo. Na prática, isto significa que se deve partir do princípio de que todos os activos incorpóreos não homogéneos (como as marcas comerciais, marcas registadas, etc.) têm um valor residual igual a zero.

O nº 1, alínea b), do artigo 35º da Quarta Directiva determina que "O preço de aquisição ou o custo de produção dos elementos do activo imobilizado cuja utilização é limitada no tempo deve ser diminuído das correcções de valor calculadas de maneira a amortizar sistematicamente o valor destes elementos durante a sua duração de utilização". Este requisito faz a diferenciação entre o "custo" do elemento do activo e o montante amortizado (descrito como "valor").

Custos de desenvolvimento

A NIC 38 exige que os custos de desenvolvimento sejam capitalizados como activo incorpóreo em algumas circunstâncias limitadas e amortizados durante a sua vida útil estimada, relativamente à qual a

file:///G:/Web15/IM Website/comm/internal_market/en/company/account/ias/6926pt.htm
(39 of 42) [20/09/2001 14:12:42]

NIC impõe uma vida máxima de referência igual a 20 anos. Em contraste, o artigo 37º da Quarta Directiva exige que tais custos sejam amortizados em não mais de cinco anos, embora os Estados-Membros possam derrogar deste requisito em casos excepcionais.

CONCLUSÕES

Há dois conflitos potenciais entre a NIC 38 e a Quarta Directiva, nomeadamente:

a) A NIC 38 permite que os activos incorpóreos sejam reavaliados ao justo valor; a directiva permite a reavaliação apenas para ter em conta a inflação; e

b) A Directiva impõe uma vida máxima de cinco anos para os custos de desenvolvimento (embora sujeita a derrogação pelos Estados-Membros), imposição que não é reflectida na NIC.

No entanto, dada a natureza destes conflitos potenciais e a flexibilidade permitida pela norma, as empresas europeias ainda têm a possibilidade de cumprir tanto a NIC 38 como as directivas.

NIC 39 – Instrumentos financeiros: contabilização e mensuração

O Comité de Contacto não analisou a NIC 39, mas a Comissão apresentou uma proposta de alteração da Quarta e da Sétima Directivas de modo a permitir ter em conta o justo valor e eliminar, assim, os conflitos entre a NIC 39 e estas directivas.

NIC 40 – Investimentos Imobiliários¹⁸

INTRODUÇÃO

A NIC 40, Investimentos imobiliários, foi emitida em 3 de Maio de 2000. A norma é aplicável aos mapas financeiros anuais relativos a períodos com início em 1 de Janeiro de 2001, ou posteriormente, embora seja incentivada uma aplicação mais precoce.

O Comité de Contacto analisou a NIC 40 no contexto das directivas contabilísticas da União Europeia, enumerando, nos parágrafos seguintes, várias questões que devem ser ponderadas ao decidir se, e em que medida, esta norma deve ser ou não aplicada nos ordenamentos jurídicos comunitários.

A NIC 40 prescreve o tratamento contabilístico e os requisitos de divulgação de informações correspondentes para os investimentos imobiliários – definidos como bens imobiliários detidos por uma empresa para a obtenção de rendas ou para a valorização do capital, ou ambos, e não para serem utilizados na produção ou na oferta de bens e serviços, nem para fins administrativos, ou ainda para serem vendidos no decurso da sua actividade normal.

A norma determina que os investimentos imobiliários devem ser inicialmente reconhecidos pelo seu custo. Subsequentemente, as empresas são livres de escolher um ou dois modelos contabilísticos e de aplicar esse modelo de forma coerente a todos os seus investimentos imobiliários. Os dois modelos são os seguintes:

a) modelo do justo valor: os investimentos imobiliários devem ser avaliados pelo seu justo valor e as alterações ao mesmo devem ser reconhecidas na conta de ganhos e perdas; ou

b) modelo do custo: os investimentos imobiliários devem ser avaliados ao abrigo do tratamento de referência previsto na NIC 16. Uma empresa que escolha o modelo de

custo deve mencionar o justo valor dos seus investimentos imobiliários. A NIC 40 determina que a mudança de um modelo para o outro só deve ser feita se essa mudança

file:///G:/Web15/IM Website/comm/internal_market/en/company/account/ias/6926pt.htm
(40 of 42) [20/09/2001 14:12:43]

produzir uma apresentação mais adequada, e a norma afirma que é muito improvável que isso aconteça aquando de uma mudança do modelo do justo valor para o modelo de custo.

QUESTÕES ESPECÍFICAS

Ao contrário da Quarta Directiva, a NIC 40 não faz qualquer distinção entre as empresas de investimento e as outras empresas. Consequentemente, enquanto a NIC 40 permite que todas as empresas escolham livremente o modelo contabilístico para a avaliação subsequente dos investimentos imobiliários, a escolha é mais limitada no caso das empresas da União Europeia sujeitas às directivas contabilísticas. Isto deve-se ao facto de, nos termos do artigo 32º da Quarta Directiva, o princípio de avaliação básico ser o custo, o que é confirmado pelo artigo 35º, na sua aplicação ao activo imobilizado. No entanto, o artigo 33º da Quarta Directiva permite que os Estados-Membros autorizem ou imponham, para todas as sociedades ou certas categorias de sociedades, a reavaliação das imobilizações corpóreas. Contudo, sempre que esta opção é aplicada, o artigo 33º exige ainda que a diferença entre o custo e o montante da valorimetria seja transferida para uma reserva distinta do balanço, denominada "reserva de reavaliação". O artigo prevê ainda que as transferências da reserva de reavaliação para a conta de ganhos e perdas apenas possam ser feitas, na medida em que os montantes transferidos tenham sido inscritos como encargos na conta de ganhos e perdas ou reflectam aumentos do valor que tenham sido efectivamente realizados. Consequentemente, tendo em conta as disposições do artigo 33º, as empresas da União Europeia estariam impedidas de aplicar o modelo de justo valor previsto na NIC 40, que exige que todas as correcções de valor sejam imediatamente inseridas na conta de ganhos e perdas, independentemente de terem sido ou não realizadas. Além disso, o modelo de justo valor da NIC 40 exclui o requisito de amortização dos investimentos imobiliários, o que está em conflito com o nº 1 do artigo 35º da Quarta Directiva.

Contudo, no caso das empresas de investimento, este conflito é evitado. Isto deve-se ao facto de, nos termos do artigo 60º da Quarta Directiva, os Estados-Membros poderem prever que a avaliação dos valores nos quais as sociedades de investimento, na acepção do nº 2 do artigo 5º, aplicaram os seus fundos, se faça com base no valor de mercado. Nesse caso, os Estados-Membros podem igualmente dispensar as sociedades de investimento de capital variável de fazer figurar de forma distinta os montantes das correcções de valor mencionados no artigo 36º.

CONCLUSÕES

O modelo do justo valor da NIC 40 está em conflito com o princípio básico do artigo 33º da Quarta Directiva de que as valorizações dos elementos do activo imobilizado só podem figurar na conta de ganhos e perdas na medida em que tenham sido realizadas. Isto significa que a opção do justo valor prevista na NIC 40 não está disponível para as empresas da União Europeia, a não ser para as sociedades de investimento.

A directiva contém uma disposição especial para as sociedades de investimento, que estão autorizadas a avaliar os seus investimentos pelo valor do mercado, reflectindo-se as alterações do valor de mercado na conta de ganhos e perdas.

No entanto, é de notar que a NIC 40 permite que as empresas escolham livremente o modelo contabilístico, não exigindo, portanto, a aplicação do modelo de justo valor. Consequentemente, as empresas da União Europeia ainda têm a possibilidade de cumprir tanto os requisitos da NIC 40 como os da Quarta Directiva, aplicando o modelo de custo ao abrigo do ponto 50 da NIC 40.

Nos restantes aspectos, a NIC 40 está conforme ou, pelo menos, não está em conflito, com as directivas.

Porém, o Comité de Contacto pediu à Comissão que analise se o modelo de justo valor previsto na NIC 40 deve ser incluído no programa de modernização das directivas contabilísticas que a Comissão vai apresentar dentro em breve.

file:///G:/Web15/IM Website/comm/internal_market/en/company/account/ias/6926pt.htm
(41 of 42) [20/09/2001 14:12:43]

NIC 41 – Agricultura

A NIC 41 não é analisada em pormenor, porque é evidente que a abordagem do justo valor para a avaliação do activo biológico, prevista na NIC 41, e o consequente reconhecimento dos ganhos não realizados na conta de ganhos e perdas é incompatível quer com o requisito do nº 1, subalínea aa) da alínea c), do artigo 31º da Quarta Directiva, de que somente os lucros realizados à data de encerramento do balanço podem nele ser inscritos, quer com o princípio básico do artigo 33º da mesma directiva de que valorizações do activo imobilizado apenas podem figurar na conta de ganhos e perdas na medida em que tenham sido efectivamente realizadas.

file:///G:/Web15/IM Website/comm/internal_market/en/company/account/ias/6926pt.htm
(42 of 42) [20/09/2001 14:12:43]

8.13 DIRETIVAS CONTABILÍSTICAS EUROPÉIAS

Fevereiro de 2001

EXAME DA CONFORMIDADE ENTRE AS SIC 1 A 25 E AS

DIRECTIVAS CONTABILÍSTICAS EUROPEIAS

DIRECÇÃO-GERAL MARKT

Mercado Interno e Mercados Financeiros

Informação financeira e direito das sociedades
6901/2001

EXAME DA CONFORMIDADE ENTRE AS INTERPRETAÇÕES DO *STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE* (SIC) DO IASC E AS DIRECTIVAS CONTABILÍSTICAS EUROPEIAS:

SIC 1 - SIC 25

SIC - 1: Consistência - diferentes fórmulas de avaliação das existências¹

Síntese

Os pontos 21 e 23 da norma NIC 2 permitem a utilização de várias fórmulas de cálculo de custos (FIFO, custo médio ponderado ou LIFO) para as existências que sejam normalmente fungíveis ou que não sejam produzidas nem afectadas a um projecto específico. A interpretação SIC - 1 requer que uma empresa utilize a mesma fórmula de cálculo de custos para as existências com características e utilizações similares para a empresa. No caso das existências com características ou utilizações diferentes, podem ser usadas fórmulas diferentes de cálculo de custos.

Conclusão

A interpretação SIC - 1 está inteiramente em conformidade com o artigo 40º da Quarta Directiva, que dispõe que os Estados-Membros podem permitir que o preço de aquisição ou o custo de produção das existências de bens da mesma categoria seja calculado com base nos preços médios ponderados ou segundo os métodos FIFO ou LIFO, ou um método análogo.

SIC - 2: Consistência - Capitalização do custo de empréstimos contraídos

Síntese

Os pontos 7 e 11 da norma NIC 23 permitem às empresas optarem entre o reconhecimento de todos os custos de empréstimos contraídos enquanto custos do período em que são incorridos (tratamento normal) ou a capitalização dos custos de empréstimos contraídos directamente imputáveis à aquisição, construção ou produção de certos bens enquanto parte do seu custo (tratamento alternativo autorizado). A interpretação SIC - 2 consagra a obrigação para qualquer empresa que tenha optado pelo tratamento alternativo autorizado de capitalização, que aplique coerentemente esse tratamento a todos os custos de contracção de empréstimos directamente imputáveis à Documento da Comissão DG MARKT 6053/99, aquisição, construção ou produção dos bens de uma empresa, mesmo se a prossecução da capitalização leve a que o montante contabilístico de um bem exceda o respectivo montante recuperável. Em tais casos, o bem deve ser objecto de amortização até esse montante recuperável, mediante o reconhecimento de uma perda de valor.

Conclusão

No nº 4 do artigo 35º da Quarta Directiva estabelece-se que os juros sobre os créditos contraídos para financiar a produção de imobilizações podem ser incluídos no custo de produção na medida em que esses juros digam respeito ao período de produção, enquanto no nº1, alínea b), do artigo 31º estabelece-se que os critérios valorimétricos não podem ser modificados de um exercício para o outro. Consequentemente, os requisitos da interpretação SIC - 2 estão inteiramente em conformidade com o conceito de consistência consagrado na Quarta Directiva.

SIC - 3: Eliminação de ganhos e perdas não realizados de transacções com Associadas

Síntese

A norma NIC 28 não contém uma orientação explícita quanto à eliminação de ganhos e perdas não realizados resultantes de transacções entre uma empresa investidora (ou uma das suas filiais consolidadas) e uma das suas associadas. A interpretação SIC - 3 exige que, se uma empresa associada for contabilizada com base no método da equivalência (*equity method*), os ganhos e perdas não realizados resultantes de transacções entre a empresa investidora (ou uma das suas filiais consolidadas) e as suas associadas devem ser eliminados proporcionalmente à participação da empresa investidora no capital da empresa associada. As perdas não realizadas não devem ser eliminadas na medida em que, no âmbito da transacção, sejam produzidas provas de perda de valor do activo transferido.

Conclusão

A interpretação SIC - 3 está inteiramente em conformidade com o nº1, subalíneas aa) e bb) da alínea c), do artigo 31º da Quarta Directiva, em que se estabelece que só podem ser incluídos nas contas anuais os lucros realizados à data de encerramento do balanço e que devem ser tidos em conta as responsabilidades previsíveis e as perdas potenciais que tenham a sua origem no exercício financeiro em causa ou num exercício anterior.

[SIC - 4: retirada]

SIC - 5: Classificação de instrumentos financeiros - cláusulas de liquidação condicional *Síntese*

A interpretação SIC - 5 trata o tema da classificação de um instrumento financeiro quando o modo de liquidação (isto é, em numerário ou em acções da entidade emissora) depende do resultado de acontecimentos futuros incertos que escapam ao controlo tanto da entidade emitente como da entidade detentora das acções. Por exemplo, uma empresa poderia emitir acções com condições de liquidação que dependam do seu nível de receitas futuro; se a empresa não alcança determinados objectivos de receitas num exercício, terá de trocar as acções por obrigações.

A interpretação SIC - 5 declara que, em tais circunstâncias, as acções deveriam ser classificadas, em conformidade com os pontos 5 e 18 da norma NIC 32, enquanto elementos do passivo, independentemente da sua forma jurídica, a menos que a possibilidade de liquidação em numerário se afigure remota, caso em que os instrumentos deveriam ser classificados enquanto capitais próprios.

Conclusão

Na interpretação SIC - 5 existe uma incompatibilidade potencial com as Directivas Contabilísticas que já foi evidenciada na análise da conformidade entre a NIC 32 (revista em 1998) e as directivas realizada pelo Comité de Contacto. O requisito da SIC-5 de considerar como passivos determinados instrumentos financeiros que são legalmente capitais próprios mas que, segundo os critérios da NIC 32, têm as características de elementos do passivo, é contrário aos modelos de balanço estabelecidos nos artigos 9º e 10º da Quarta Directiva, nos quais figura uma rubrica para "capital subscrito" nos "capitais próprios". Nos casos em que tais acções sejam emitidas por uma filial, inclui-las como passivo nas contas consolidadas seria contrário ao artigo 21º da Sétima Directiva, que requer que as participações minoritárias sejam incluídas numa rubrica distinta do balanço consolidado.

Além disso, incluir as acções no passivo distorceria a aplicação da Segunda Directiva de direito das sociedades que, entre outras coisas, estabelece normas para a distribuição de lucros e para as medidas a adoptar em caso de perdas importantes de

capital. Estas normas estão baseadas nas relações entre o activo, o passivo e o capital e reservas, e seus múltiplos, tal como são apresentados nos mapas financeiros. O efeito prático destas normas variará consoante as acções sejam incluídas no capital e reservas ou no passivo.

No entanto, uma possível solução para este conflito poderia consistir em incluir estas acções, que devem ser classificadas no passivo, segundo a SIC - 5, separadamente numa nova rubrica dentro dos capitais próprios.

SIC - 6: Custos de alteração dos programas informáticos existentes

Síntese

A interpretação SIC - 6 trata da questão de saber se os custos de alteração dos sistemas informáticos existentes podem ser capitalizados e, em caso contrário, se devem ser reconhecidos enquanto despesas. Embora esta interpretação tenha sido elaborada no contexto dos custos das alterações associadas ao ano 2000, a sua aplicação estende-se aos custos de alteração dos programas informáticos em geral.

A interpretação SIC - 6 requer que não sejam capitalizados os custos incorridos para restabelecer ou manter os benefícios económicos futuros que uma empresa pode esperar do nível de funcionalidade dos sistemas informáticos existentes, tal como avaliado inicialmente, mas que sejam reconhecidos como despesas na altura precisa em que são realizados os trabalhos de restabelecimento ou manutenção.

Conclusão

A interpretação SIC - 6 é totalmente coerente com o artigo 35º da Quarta Directiva, que estipula que os elementos do activo imobilizado devem ser avaliados ao preço de aquisição ou ao custo de produção. É também totalmente coerente com a Quarta Directiva o facto de não deverem ser capitalizadas as despesas incorridas para restabelecer ou manter os benefícios económicos futuros que uma empresa espere obter tendo em conta o nível de funcionalidade avaliado inicialmente dos sistemas informáticos existentes, mas antes inscritas como despesas na altura da sua realização efectiva.

SIC - 7: Introdução do euro

Síntese

A SIC - 7 trata do problema da aplicação da NIC 21 (Efeitos de alterações das taxas de câmbio) à transição da moeda nacional para o euro nos Estados-Membros participantes na zona do euro. Especifica que devem ser aplicados estritamente a esta

transição os requisitos da NIC 21 no que diz respeito à conversão das transações em moeda estrangeira e às demonstrações contabilísticas das operações com divisas.

Conclusão

O Comité de Contacto já havia concluído que não existe qualquer conflito entre a NIC 21 e as Directivas Contabilísticas. Consequentemente, dado a SIC - 7 se limitar a confirmar os requisitos da NIC 21, não dá origem a qualquer conflito.

SIC - 8: Primeira aplicação das NIC como base contabilística

Síntese

A SIC - 8 trata das duas questões seguintes:

(a) como devem ser elaborados e apresentados os mapas financeiros de uma empresa no período em que as normas NIC são integralmente aplicadas, pela primeira vez, como principal base contabilística;

(b) quando as normas NIC são integralmente aplicadas, pela primeira vez, como principal base contabilística, como devem ser aplicadas as disposições transitórias específicas estabelecidas nas normas individuais e nas interpretações da SIC aos saldos das rubricas já existentes na data efectiva de início de aplicação dessas normas e interpretações.

A interpretação SIC - 8 requer que, no primeiro período de aplicação das normas NIC como principal base contabilística, os mapas financeiros de uma empresa (incluindo as informações comparativas) sejam elaborados e apresentados como se tais mapas financeiros tivessem sido elaborados em conformidade com as normas NIC vigentes no período da sua aplicação inicial. Uma empresa deve aplicar as disposições transitórias das normas e interpretações efectivas unicamente para os exercícios que terminem na data prescrita nas normas e interpretações respectivas. A SIC-8 estabelece igualmente que sejam disponibilizadas determinadas informações no período em que são, pela primeira vez, aplicadas integralmente as normas NIC.

Conclusão

O nº 1, alínea b), do artigo 31º da Quarta Directiva estabelece o princípio geral de que os métodos de avaliação não podem ser modificados de um exercício para o outro. No entanto, o nº 2 do artigo 31º admite derrogações a estes princípios gerais em casos excepcionais. Segundo a opinião do Comité de Contacto, a adopção das normas NIC seria um exemplo de tais circunstâncias excepcionais. No entanto, o nº 2 do artigo 31º estabelece que, quando se recorra a tais excepções, estas devem ser assinaladas no Anexo e devidamente justificadas, com indicação da sua influência sobre o activo, o

passivo e a situação financeira e os resultados. Consequentemente, a SIC - 8 não dá origem a qualquer incompatibilidade com as Directivas Contabilísticas.

SIC - 9: Concentrações de empresas - classificação como aquisições ou associações de interesses

Síntese

A interpretação SIC - 9 clarifica os requisitos da NIC 22 que devem ser aplicados para determinar se uma concentração de empresas deve ser classificada como aquisição ou como associação de interesses. A interpretação não impõe nenhum novo requisito, limitando-se a reiterar e realçar as directrizes que já figuram na norma NIC 22, ou seja, que uma concentração de empresas deve ser considerada como aquisição, a menos que não se possa determinar quem é a entidade adquirente. Esta condição já figura no ponto 13 da NIC 22 (revista em 1998), bem como nas directrizes adicionais constantes da NIC 22 nas quais são indicados exemplos de factores importantes que devem ser considerados para determinar se os accionistas de uma das empresas objecto da operação de concentração obtém o controlo da nova empresa.

Conclusão

O Comité de Contacto já havia concluído que não existe qualquer conflito entre os requisitos da NIC 22 para a aplicação da contabilidade comum e as Directivas Contabilísticas. O artigo 20º da Sétima Directiva estabelece determinadas condições mínimas que devem ser cumpridas para se poder aplicar uma contabilidade comum, que não contradizem o disposto na norma NIC 22. Consequentemente, uma vez que se limita a clarificar os requisitos da NIC 22 que devem ser aplicados na classificação de qualquer concentração de empresas, a SIC-9 é totalmente compatível com as Directivas Contabilísticas.

SIC - 10: Auxílios estatais - sem relações específicas com a exploração das empresas

Síntese

A interpretação SIC - 10 trata das situações em que são concedidos auxílios estatais a empresas em condições que não estejam especificamente relacionadas com as suas actividades de exploração (por exemplo, pode ser concedida assistência a uma empresa para realizar a sua actividade empresarial numa zona subdesenvolvida). A questão reside em saber se, efectivamente, estes auxílios devem ser considerados subvenções nos termos da norma NIC 20. A SIC - 10 indica que todos os auxílios estatais se enquadram na definição de subvenções nos termos da norma NIC 20, mesmo que não haja condições especificamente relacionadas com as actividades de exploração da empresa, excepto no que diz respeito à obrigação de actuar em certas regiões ou sectores.

Conclusão

O Comité de Contacto já havia concluído que não existe qualquer conflito entre a norma NIC 20 e as Directivas Contabilísticas. A interpretação SIC - 10 proporciona simplesmente uma maior clarificação da definição de subvenções estatais contida na norma NIC 20 e ,consequentemente, não é introduzido nenhum novo conflito.

SIC - 11: Câmbio - Capitalização de perdas resultantes de desvalorizações cambiais importantes

Síntese

O tratamento alternativo permitido contemplado no ponto 21 da norma NIC 21 estabelece várias condições que devem ser cumpridas para que uma empresa possa incluir perdas cambiais resultantes de dívidas em moeda estrangeira nos valores contabilísticos dos activos correspondentes. A SIC - 11 proporciona uma interpretação destas condições e respectiva aplicação.

Conclusão

O Comité de Contacto já havia concluído que não existe qualquer conflito entre a norma NIC 21 e as Directivas Contabilísticas. A SIC - 11 limita-se a proporcionar uma interpretação mais completa das condições para a capitalização de certas diferenças cambiais que figuram no ponto 21 da norma NIC 21 e, consequentemente, não é introduzido nenhum novo conflito.

SIC - 12: Consolidação - entidades com finalidade específica

Síntese

A NIC 27 requer a consolidação de entidades controladas pela empresa que apresenta as contas. Contudo, esta norma não proporciona qualquer orientação explícita quanto à consolidação de "**entidades com finalidade específica**" (EFE). Uma EFE constitui normalmente uma entidade criada para concretizar um objectivo claro e bem definido, tal como a titularização de activos financeiros, a venda e a locação ao vendedor de um activo imobilizado não financeiro. Uma EFE pode assumir a forma de uma sociedade, fundos fiduciários, sociedade de pessoas ou entidade sem personalidade jurídica, sendo frequentemente criada com base em mecanismos jurídicos que impõem limites estritos e, por vezes, permanentes às capacidades decisórias da sua administração relativamente às suas actividades.

A SIC - 12 aborda a questão de se saber quando uma EFE será objecto de consolidação por parte da empresa que apresenta as contas, requerendo que uma EFE

seja objecto de consolidação quando as características essenciais da relação entre uma empresa e a EFE fizerem pressupor que a EFE é controlada por essa empresa.

Documento da Comissão DG MARKT 6905/01.

Análise

A inclusão no âmbito da consolidação uma entidade controlada pela empresa-mãe é inteiramente compatível com as condições relativas à elaboração das contas consolidadas, tal como estabelecido no nº 2 do artigo 1º da Sétima Directiva, que prevê que os Estados-Membros podem requerer que qualquer empresa-mãe regida pelo respectivo direito nacional elabore as contas consolidadas, caso detenha uma participação noutra empresa (uma filial) e:

- (a) exerça uma influência dominante sobre essa empresa; ou
- (b) a empresa-mãe e a filial forem geridas numa base unificada pela empresa-mãe.

Uma "participação" é definida pelo artigo 17º da Quarta Directiva como os direitos sobre o capital de outras empresas.

Consequentemente, em situações em que uma empresa-mãe detenha uma participação numa EFE e a controle nas circunstâncias previstas na SIC - 12, será então inteiramente compatível com a Sétima Directiva que a EFE seja incluída no âmbito de consolidação da empresa-mãe.

No entanto, verifica-se frequentemente que uma empresa controla uma EFE ou é dela uma beneficiária económica sem que a empresa detenha qualquer participação nos capitais próprios da EFE. Nestas circunstâncias, a empresa não deteria qualquer participação na EFE, não respeitando assim um dos requisitos da Sétima Directiva quanto à inclusão desta entidade no perímetro da consolidação.

Conclusão

Aquando da adopção da Sétima Directiva, não foi prevista a criação de EFE a fim de realizar os objectivos comerciais que se verificam actualmente. Contudo, tal traduz-se num conflito entre a SIC - 12 e a Sétima Directiva, quando uma empresa-mãe controlar uma EFE, mas não detiver uma participação nela. Nesses casos, a Directiva impedirá a inclusão da EFE no âmbito de consolidação.

O Comité de Contacto analisou igualmente se o princípio fundamental da imagem verdadeira e fiel poderia ser aplicado a fim de ultrapassar este conflito. Contudo, o Comité salientou que o artigo 16º da Sétima Directiva requer que as contas consolidadas sejam elaboradas de acordo com a Directiva e estabelecer que aquele princípio pode ser aplicado apenas em relação ao activo, passivo, situação financeira e

ganhos e perdas das empresas abrangidas. O Comité concluiu assim que, dado o mencionado princípio não poder ser aplicado para determinar o âmbito de consolidação, o conflito entre a Sétima Directiva e a SIC - 12 não podia ser resolvido por esta via.

No entanto, o Comité de Contacto é do parecer que o impacto deste conflito pode de certa forma ser atenuado através da apresentação de informações adicionais que demonstrem os efeitos decorrentes da consolidação da EFE. O Comité apelou igualmente à Comissão para apreciar urgentemente esta questão no quadro do seu programa de modernização das Directivas Contabilísticas.

SIC - 13: Entidades controladas conjuntamente - Contribuições não monetárias das empresas participantes

Síntese

A interpretação SIC - 13 proporciona uma interpretação do ponto 39 da norma NIC 31, clarificando as circunstâncias em que a parte correspondente de ganhos e perdas resultantes duma contribuição de um activo não monetário para uma entidade controlada conjuntamente em troca duma participação no capital da entidade deve ser reconhecida pela empresa participante na demonstração de resultados.

Conclusão

O Comité de Contacto já havia concluído que não existe qualquer conflito entre a norma NIC 21 e as Directivas Contabilísticas. A nova interpretação do ponto 39 da norma NIC 31 contida na SIC13 não modifica esta situação.

SIC - 14: Activos fixos corpóreos - Compensações recebidas pela depreciação ou perda de activos

Síntese

As empresas podem receber compensações pecuniárias ou não pecuniárias de terceiros pela depreciação ou perda registada em terrenos, instalações e equipamento.

Frequentemente, por imperativos económicos, é necessário utilizar as compensações pecuniárias recebidas para reconstituir activos depreciados ou para comprar ou construir novos activos com a finalidade de substituir os activos perdidos ou alienados.

No entanto, dado que a norma NIC 16 não contém orientações explícitas sobre a forma de contabilizar estas compensações pecuniárias ou não pecuniárias, há que tomar em consideração a abordagem da SIC - 14.

A interpretação SIC - 14 confirma que existem os seguintes três tipos de factos económicos envolvidos, que devem ser objecto de tratamento contabilístico específico:

- (a) depreciação ou perda registada em terrenos, instalações ou equipamentos;
- (b) correspondentes compensações por parte de terceiros;
- (c) subsequente recuperação, aquisição ou construção de activos.

A interpretação SIC - 14 estabelece que as compensações devem ser incluídas na demonstração de resultados na altura em que são reconhecidas, não sendo adequado contabilizar as compensações como receitas diferidas, nem deduzi-las do montante da depreciação ou perda de um activo ou do custo de um novo activo.

Conclusão

A interpretação SIC - 14 constitui uma mera aplicação dos requisitos que figuram na norma NIC 36 e na norma NIC 16, não criando qualquer conflito com as Directivas Contabilísticas.

SIC - 15: Locações operacionais – incentivos

Síntese

Ao negociar um contrato de locação novo ou a sua renovação, o locador pode oferecer incentivos para que o locatário assine o contrato. Exemplos deste tipo de incentivos são pagamentos à cabeça em numerário ao locatário ou o reembolso ou assunção por parte do locador de certos custos do locatário (como os custos de realocização, melhorias do objecto da locação ou custos associados com compromissos de locação anteriores do locatário). Como alternativa, podem ser acordados períodos iniciais do contrato em que não serão pagas rendas ou será paga uma renda reduzida.

O problema tratado pela interpretação SIC - 15 prende-se com o modo como este tipo de incentivos deve ser reconhecido nos mapas financeiros tanto do locatário como do locador. A SIC-15 indica que os incentivos de locação (como períodos de não pagamento de renda ou contribuições do locador para os custos de realocização do locatário) devem ser parte integrante do preço pago pela utilização do activo objecto da locação.

Consequentemente, a SIC - 15 requer, por um lado, que o locador reconheça o custo global dos incentivos como uma redução da renda durante o período de locação, de forma linear, a menos que exista outra forma de representar sistematicamente a redução do benefício do activo objecto da locação ao longo do tempo, e, por outro lado, que o locatário reconheça o benefício total dos incentivos como redução da despesa com a renda ao longo do período de locação, de forma linear, a menos que exista outra forma de representar sistematicamente ao longo do tempo o benefício do locatário decorrente da utilização do activo objecto da locação.

Conclusão

O Comité de Contacto já havia concluído que não existe qualquer conflito entre a norma NIC 17 e as Directivas Contabilísticas. A nova interpretação da NIC 17 contida na SIC - 15 não modifica esta situação.

SIC - 16: Capital social - instrumentos de capitais próprios readquiridos (acções próprias)

Síntese

A SIC-16 está relacionada com a norma NIC 32, "Instrumentos Financeiros: divulgação e apresentação". As duas questões que a SIC-16 trata são as seguintes:

(1) como devem ser apresentadas no balanço da empresa emitente as suas acções próprias;

(2) como deve ser apresentada a diferença entre o custo de aquisição e a contrapartida obtida quando as acções próprias são subsequentemente vendidas ou emitidas.

Quanto a estas questões, a SIC-16 indica que: (1) As acções próprias devem ser apresentadas no balanço em dedução dos capitais próprios. A aquisição de acções próprias deve ser apresentada nos mapas financeiros como uma variação dos capitais próprios. 3 Documento da Comissão DG MARKT 6035/99.

(2) A contrapartida obtida pela venda, emissão ou anulação dessas acções deve ser apresentada nos mapas financeiros como uma variação dos capitais próprios. Por conseguinte, a diferença entre o custo de aquisição e o preço de revenda não deve dar origem ao reconhecimento de ganhos ou perdas na demonstração de resultados.

A SIC-16 indica que as diminuições dos capitais próprios correspondentes à aquisição de acções próprias devem ser apresentadas separadamente, no próprio balanço ou no anexo às contas. A SIC-16 remete para o ponto 74 (a) (vi) da NIC 1 que indica que o custo de aquisição das acções próprias pode ser evidenciado no balanço ou no anexo de diversas maneiras, incluindo por exemplo:

- como um ajustamento único dos capitais próprios;
- deduzindo o seu valor nominal ao capital social, com inscrição dos prémios ou descontos noutras rubricas dos capitais próprios;
- qualquer rubrica dos capitais próprios pode ser ajustada.

A SIC-16 aplica-se aos instrumentos da empresa emitente que estão classificados como capitais próprios na NIC 32. Os dois tipos seguintes de instrumentos, uma vez que não são abrangidos pela NIC 32, ficam explicitamente excluídos da SIC-16:

- (1) as obrigações das entidades patronais que decorram de planos de opções de compra de acções para os seus empregados;
- (2) as obrigações das entidades patronais que decorram de planos de compra de acções para os seus empregados.

Consequentemente, nos parágrafos seguintes não se aborda a questão da contabilização destes instrumentos em conformidade com as Directivas Contabilísticas.

Regras contidas na Segunda Directiva em matéria de direito das sociedades

O artigo 18º da Segunda Directiva estabelece uma proibição geral de aquisição de acções próprias. O nº 1 do artigo 19º permite aos Estados-Membros preverem uma excepção geral a esta regra, desde que estejam preenchidas certas condições. Uma dessas condições é a operação não poder ter por efeito a redução do activo líquido para um valor inferior à soma do montante do capital subscrito e das reservas não distribuíveis. Os nºs 2 e 3 do artigo 19º e o artigo 20º prevêm, entre outros aspectos, excepções específicas adicionais à proibição geral indicada no artigo 18º, que podem ser permitidas pela lei nacional. O nº 1, alínea b), do artigo 22º exige que, se as acções forem contabilizadas no activo do balanço, deve ser criada no passivo uma reserva de igual montante que não poderá ser distribuída. Estas disposições de protecção do capital destinam-se a salvaguardar os interesses dos accionistas e dos credores.

Regras contidas na Quarta Directiva em matéria de direito das sociedades

Para os casos em que as disposições do direito nacional permitem evidenciar as acções próprias no balanço, os artigos 8º, 9º e 10º da Quarta Directiva prevêm rubricas específicas para o efeito. Além disso, o artigo 13º prevê que as acções próprias e as participações em filiais só podem figurar nas rubricas previstas para este fim, ou seja, em immobilizações financeiras ou valores mobiliários. O nº 1 do artigo 15º indica que a inscrição dos elementos do activo no activo imobilizado ou no activo circulante depende do destino desses mesmos elementos. Além disso, identicamente ao disposto no nº 1, alínea b), do artigo 22º da Segunda Directiva, os artigos 8º, 9º e 10º prevêm a obrigação de criar no passivo do balanço uma reserva de igual montante que não poderá ser distribuída.

Enquanto a Segunda Directiva prevê que o direito nacional pode autorizar a aquisição de acções próprias para certos objectivos, na Quarta Directiva não está especificado em que casos pode estar prevista pelo direito nacional a inscrição de acções próprias no balanço.

As Directivas Contabilísticas também não contêm nenhuma orientação explícita sobre como devem ser contabilizadas no balanço as acções próprias adquiridas pela

sociedade emitente nos casos em que o direito nacional não autoriza especificamente a sua inscrição no balanço.

Normas contabilísticas contidas no direito nacional

Parece haver consenso geral quanto ao facto de os artigos 8º, 9º e 10º da Quarta Directiva em matéria de direito das sociedades, assim como o artigo 22º da Segunda Directiva, não imporem um método contabilístico único para a contabilização das acções próprias. Isto pode ser verificado na prática ao analisar as legislações nacionais dos diversos Estados-Membros em matéria de contabilidade. Alguns Estados-Membros adoptaram disposições que levam a que, em certas circunstâncias, as acções próprias sejam contabilizadas como uma diminuição dos capitais próprios. De facto, alguns Estados-Membros, ao transporem a Quarta Directiva para o seu direito contabilístico nacional, partiram do princípio de que existem vários tipos de aquisições de acções próprias e que as características específicas de cada operação exigem um tratamento contabilístico específico. Os Estados-Membros podem ser agrupados, quanto a esta questão, da seguinte forma:

- Estados-Membros que permitem a aquisição de acções próprias principalmente para o seu resgate e que determinam que o custo de aquisição seja inscrito como uma diminuição dos capitais próprios.
- Estados-Membros que permitem a aquisição de acções próprias para efeitos de resgate ou para outros fins e que determinam que o custo de aquisição seja inscrito como uma diminuição dos capitais próprios em qualquer dos casos.
- Estados-Membros que permitem a aquisição de acções próprias para efeitos de resgate ou para outros fins e que preconizam tratamentos contabilísticos distintos em função do fim para o qual as acções foram adquiridas. Alguns Estados-Membros prevêm que a aquisição de acções próprias, quando efectuada para fins de resgate, seja inscrita como uma diminuição dos capitais próprios, e que a aquisição para quaisquer outros fins seja inscrita no activo. Outros Estados-Membros consideram que as acções próprias só podem figurar no activo quando tiverem sido adquiridas no âmbito duma operação de mercado, sendo contabilizadas como uma diminuição dos capitais próprios nos outros casos.

Deste modo, estas diversas disposições em matéria de tratamento contabilístico não constituem propriamente opções possíveis aplicáveis aos diferentes tipos de situações; trata-se de normas a utilizar em função de cada tipo específico de operação. Contudo, as soluções adoptadas pelos Estados-Membros nesta matéria não são idênticas.

Aquisição de acções próprias contabilizada como uma diminuição dos capitais próprios

De acordo com as Directivas Contabilísticas, as legislações nacionais podem autorizar a aquisição de acções próprias. Contudo, essas operações não podem resultar numa diminuição da situação líquida para um nível inferior à soma do capital subscrito com as reservas não disponíveis para distribuição.

O Comité de Contacto analisou a questão de saber se as acções próprias poderiam ser deduzidas directamente do *capital realizado* e foi do parecer de que esse tratamento não é permitido nem pela Segunda nem pela Quarta Directivas.

No que se refere à questão de saber se efectivamente a aquisição de acções próprias pode ou não ser contabilizada como uma diminuição dos *capitais próprios*, a maioria das delegações presentes no Comité de Contacto, bem como os serviços da Comissão, consideram que, embora o texto da Quarta Directiva não determine claramente se tal é permitido, as Directivas Contabilísticas também não excluem essa possibilidade, que não é necessariamente incompatível com a Quarta Directiva. Pode argumentar-se que a Quarta Directiva aceita este tratamento se houver disposições do direito nacional que o permitam e o capital realizado não for afectado. De facto, esta é a interpretação seguida por alguns Estados-Membros cujo direito interno exige a aplicação desse método em todos ou pelo menos em alguns tipos de aquisições de acções próprias, não podendo, em nenhum caso, ser afectado o montante do capital realizado.

A interpretação SIC-16 não impõe necessariamente um tratamento contabilístico susceptível de infringir este requisito; pelo contrário, permite que a aquisição de acções próprias seja apresentada no anexo como uma diminuição dos capitais próprios, através de um ajustamento único. Se o tratamento contabilístico da aquisição de acções próprias exigido pela interpretação SIC-16 fosse obrigatoriamente através de uma nota, tal não estaria em conflito com as exigências das Directivas Contabilísticas. Se a mesma menção devesse ser obrigatoriamente inscrita no balanço, tal não seria incompatível com as Directivas Contabilísticas. Em conformidade com os artigos 8º, 9º, 10º e 13º da Quarta Directiva, não é possível evidenciar as acções próprias no balanço a não ser do lado dos activos, seja como activo imobilizado ou como activo circulante.

Um tratamento contabilístico uniforme para todas as transacções que envolvem acções próprias: considerações adicionais

A interpretação SIC-16 é considerada por alguns Estados-Membros como sendo restritiva, embora não necessariamente em conflito com as Directivas Contabilísticas.

Para alguns tipos específicos de aquisições de acções próprias, certos Estados-Membros consideram que continua, na prática, a existir conflito, uma vez que o método de contabilização previsto na SIC-16 ainda não está inteiramente desenvolvido pois não toma em consideração as características subjacentes à operação.

Este conflito surge no caso das aquisições de acções próprias em que a intenção da empresa consiste em negociá-las ou em mantê-las, ou em que a empresa efectua transacções com base num índice do qual fazem parte as suas acções. O alcance desta situação varia consoante os Estados-Membros, uma vez que as normas do direito das sociedades destinadas a eliminar a possibilidade de adquirir acções próprias para fins de negociação e lucrativos são mais restritivas em alguns Estados-Membros do que noutros.

Conclusão

Pode-se concluir que a interpretação SIC-16 é compatível com as Directivas Contabilísticas, nos casos em que a aquisição de acções próprias se destina à sua anulação ou em alguns outros tipos de aquisições, em que o objectivo não consista na sua negociação.

Nos Estados-Membros em que as aquisições com fins de negociação são autorizadas e as acções próprias são tratadas pela própria sociedade como qualquer outro título, a capitalização é permitida e considerada coerente com as exigências em matéria de apresentação do balanço constantes da Quarta Directiva. No entanto, esta prática não está em conformidade com a interpretação SIC-16 e, por conseguinte, existe, nalguns Estados-Membros, um conflito com as normas contabilísticas nacionais. A aplicação da SIC-16 nos Estados-Membros cujas normas contabilísticas exigem, e não apenas permitem, que certos tipos de aquisições de acções próprias sejam evidenciadas directamente no balanço do lado dos activos será uma fonte de conflito. Além disso, há igualmente uma incompatibilidade com a interpretação SIC-16 em tais casos, porque a diferença entre o custo de aquisição e o preço de revenda deve ser reconhecida na demonstração de resultados, em conformidade com as regras gerais de valorimetria previstas no nº 1, alínea c), do artigo 31º.

SIC - 17: Capitais próprios - custos das operações sobre os capitais próprios

Síntese

A SIC - 17 trata dos custos incorridos por uma entidade com a emissão ou a aquisição dos seus instrumentos de capitais próprios, quando a operação tem por consequência um aumento ou uma diminuição líquida dos capitais próprios.

De acordo com esta interpretação, os custos de uma operação sobre capitais próprios consistem apenas naqueles custos externos adicionais directamente imputáveis a essa operação e que não seriam incorridos se não se realizasse essa operação. Contudo, a SIC- 17 não se aplica aos custos de emissão de um instrumento de capital, directamente imputáveis à aquisição de uma empresa.

O consenso a que se chegou relativamente à SIC - 17 vai no sentido de os custos com uma operação sobre capitais próprios deverem ser contabilizados como uma dedução aos capitais próprios, líquidos de qualquer benefício conexo em matéria de imposto sobre o rendimento. Os custos com uma operação que não chega a ser realizada devem ser contabilizados como despesas. Os custos com uma operação que se relacionam com a emissão de um instrumento composto, que contém um elemento do passivo e um outro dos capitais próprios, devem ser afectados a esses elementos na mesma proporção que a afectação das receitas. Os custos com uma operação que se relacionam simultaneamente com mais do que uma operação, por exemplo, os custos de uma oferta concorrente de algumas acções e da cotação na bolsa de outras acções, devem ser afectados a essas operações com base num método de afectação racional e coerente com operações análogas.

A SIC - 17 requer ainda que o montante dos custos com uma operação contabilizados no respectivo exercício como uma dedução aos capitais próprios devem ser evidenciados separadamente Documento da Comissão DG MARKT 6906/01.

Conclusão

Os artigos 9º e 10º da Quarta Directiva partem do princípio de que o capital social deve estar registado no balanço pelo montante subscrito. Qualquer montante não realizado deve ser apresentado como um activo (tanto como uma rubrica distinta como numa conta de devedores), apresentando-se separadamente qualquer montante de capital social cuja realização não foi exigida.

Contudo, um Estado-Membro pode prever alternativamente que o capital social seja registado pelo montante cuja realização foi exigida, devendo apenas neste caso registar-se como um activo (de novo, tanto numa rubrica distinta como nos devedores) o montante de capital social exigido não realizado.

Em qualquer caso, qualquer montante para além do valor nominal (ou, na ausência de um valor nominal, o equivalente contabilístico) das acções deve ser creditado a prémios de emissão.

A questão dos custos de emissão de acções não se encontra especificamente abordada na Quarta Directiva e, em especial, as Directivas Contabilísticas não proíbem o requisito constante da SIC - 17 de que os custos com uma operação sobre capitais próprios devam ser contabilizados como uma dedução aos mesmos, não sendo assim incoerente com as mencionadas directivas.

Todavia, o requisito constante da Quarta Directiva no sentido de o "capital subscrito" dever ser apresentado no balanço exclui por si só a dedução dos custos de emissão de acções deste montante. Ao mesmo tempo, tal não exclui que uma entidade apresente o capital subscrito pelo montante bruto e os custos de emissão de acções como um montante negativo ou como uma dedução de uma outra reserva dos capitais próprios. A abordagem escolhida poderá muito bem reger-se pelos requisitos

específicos do direito das sociedades da entidade que apresenta as contas e, nomeadamente, pelos requisitos relativos à distribuição de lucros.

Alguns custos com uma operação abrangidos pelo âmbito da SIC - 17 poderão muito bem consistir em despesas de estabelecimento, tal como definidas pelo direito nacional.

As estruturas do balanço definidas nos artigos 9º e 10º da Quarta Directiva apresentam as "despesas de estabelecimento" como uma rubrica distinta na Secção respeitante aos activos (o direito nacional poderá igualmente permitir que as despesas de estabelecimento integrem os activos incorpóreos). No nº 1, alínea a), do artigo 34º requer-se ainda que "caso a legislação nacional autorize a inscrição no activo das despesas de estabelecimento, estas devem ser amortizadas num prazo máximo de cinco anos". As estruturas da conta de ganhos e perdas estabelecidas nos artigos 23º a 26º da Quarta Directiva prevêm uma rubrica para tais amortizações.

De modo global, o Comité de Contacto concluiu assim que a SIC - 17 não se encontra em conflito com as Directivas Contabilísticas Europeias.

SIC - 18: Consistência - métodos alternativos

Síntese

A questão apreciada nesta interpretação prende-se com o modo como a escolha da política contabilística deve ser efectuada no contexto das NIC que permitem uma escolha explícita de política contabilística, mas que são omissas quanto ao modo como essa escolha é efectuada. A questão fundamental prende-se com o facto de, uma vez efectuada a escolha de política, essa política dever ser seguida de modo coerente relativamente a todas as rubricas contabilizadas de acordo com os requisitos específicos que permitem essa escolha.

O consenso a que chegou o SIC consiste no facto de, caso esteja disponível mais do que uma política contabilística de acordo com uma norma ou interpretação internacional de contabilidade, uma empresa dever escolher e aplicar de modo coerente uma dessas políticas, salvo se essa norma ou interpretação requerer ou permitir especificamente a categorização de rubricas (operações, acontecimentos, saldos, montantes, etc.) relativamente às quais se justifique a aplicação de diferentes políticas. Caso uma norma requeira ou permita a categorização de rubricas, deve ser escolhida e aplicada de modo coerente a cada categoria a política contabilística mais adequada. Uma vez escolhida uma política inicial adequada, qualquer mudança de política contabilística só pode realizar-se nos termos da NIC 8, aplicando-se a todas as rubricas ou categorias de rubricas.

Conclusão

No nº 1, alínea b), do artigo 31º requer-se que os critérios valorimétricos sejam aplicados de modo coerente de um exercício para o outro. Consequentemente, os requisitos da interpretação SIC - 18 estão inteiramente em conformidade com o conceito de consistência consagrado na Quarta Directiva.

SIC - 19: Moeda de conta - avaliação e apresentação dos mapas financeiros em aplicação das NIC 21 e 29

Síntese

No ponto 4 da NIC 21 estabelece-se que, embora essa norma não especifique a moeda em que uma empresa deve apresentar os seus mapas financeiros, uma empresa utiliza normalmente a moeda do país em que está estabelecida. Embora a NIC 21 defina o termo "moeda de conta" como a moeda utilizada para a apresentação dos mapas financeiros, a moeda de conta utilizada por uma empresa tem igualmente implicações significativas para as avaliações contabilísticas utilizadas nos mapas financeiros.

As questões apreciadas pelo SIC foram as seguintes:

- (a) o modo como uma empresa determina a moeda a utilizar para efeitos de avaliação de rubricas no âmbito dos seus mapas financeiros (a "moeda de avaliação");
- (b) se uma empresa pode utilizar uma moeda que não a moeda de avaliação para efeitos de apresentação dos seus mapas financeiros (a "moeda de apresentação");
- (c) caso a moeda de apresentação seja diferente da moeda de avaliação, como devem então os mapas financeiros ser convertidos da moeda de avaliação para a de apresentação.

O SIC concordou que uma moeda de avaliação deve prestar informações acerca de uma empresa, que sejam úteis e que constituam o reflexo da realidade económica dos eventos subjacentes e das circunstâncias relevantes para essa empresa. Caso uma moeda específica seja utilizada numa medida significativa numa empresa, ou tenha nela um Documento da Comissão DG MARKT 6907/01, impacto importante, essa moeda pode constituir uma moeda de avaliação adequada.

Todas as operações realizadas numa moeda que não a moeda de avaliação devem ser tratadas como operações em moedas estrangeiras aquando da aplicação da NIC 21. Uma vez que uma empresa tenha escolhido a moeda de avaliação, o SIC concordou que não deverá mudar de moeda a não ser que se alterem os eventos subjacentes e as circunstâncias relevantes para essa empresa.

Embora uma empresa apresente normalmente os seus mapas financeiros na mesma moeda que a moeda de avaliação, o SIC concordou igualmente que poderá optar por apresentar os seus mapas financeiros numa moeda diferente. Embora não abordado concretamente pela SIC - 19, estabelece que o método de conversão dos mapas financeiros da empresa que apresenta as contas, da moeda de avaliação para uma moeda diferente para efeitos de apresentação dos mapas financeiros, não deve conduzir à prestação de informações incoerentes com a avaliação de rubricas no âmbito da elaboração dos mapas financeiros.

Conclusão

A questão do modo como uma entidade determina as suas moedas de avaliação e apresentação não se encontra abordada especificamente nas Directivas Contabilísticas. Consequentemente, o Comité de Contacto concluiu que a SIC - 19 não se encontra em conflito com as Directivas Contabilísticas Europeias.

SIC - 20: Método de equivalência patrimonial - custos das operações sobre os capitais próprios

Síntese

A SIC - 20 aborda a aplicação do método de equivalência à contabilidade de uma associada quando a parte das perdas do investidor iguala ou excede o montante contabilístico do investimento. O SIC concluiu que se a parte das perdas do investidor excede o montante contabilístico do investimento, esse montante reduz-se a zero e deve deixar de se efectuar o reconhecimento de novas perdas, salvo se o investidor tiver assumido obrigações perante a empresa objecto do investimento ou para satisfazer obrigações dessa empresa que o investidor tenha garantido ou relativamente às quais se tenha comprometido. O SIC concluiu que, para efeitos da aplicação desta abordagem, o montante contabilístico do investimento numa associada deve incluir as acções ordinárias e as acções preferenciais que proporcionem direitos ilimitados de participação nos ganhos e perdas e uma participação nos capitais próprios residuais da associada.

Conclusão

No artigo 59º da Quarta Directiva e no Artigo 33º da Sétima Directiva permite-se que os direitos detidos no capital de empresas coligadas sejam avaliados segundo o método de equivalência desde que sejam preenchidas certas condições, nomeadamente que o valor de aquisição destes direitos seja acrescido ou diminuído, no balanço da sociedade que os detém, do lucro ou da perda realizada pela empresa coligada proporcionalmente à fracção do capital detido. Contudo, a Directiva não especifica com um maior grau de pormenor a aplicação deste princípio à situação concreta abordada na SIC - 20.

Consequentemente, o Comité de Contacto concluiu que a SIC - 20 não se encontra em conflito com as Directivas Contabilísticas Europeias.

SIC - 21: Imposto sobre os lucros - recuperação de activos reavaliados não amortizáveis

Síntese

A SIC - 21 confirma que um crédito ou um débito fiscal diferido que seja criado pela reavaliação de um activo não amortizável de acordo com a NIC 16 é avaliado com base nas consequências fiscais que decorreriam da recuperação do montante contabilístico desse activo através da sua venda. Dado o activo não ser amortizável, não se considera susceptível de recuperação (isto é, consumido) através da sua utilização qualquer parte do montante contabilístico.

Conclusão

A questão da avaliação de créditos ou débitos fiscais diferidos decorrentes da reavaliação de activos não amortizáveis não é abordada especificamente nas Directivas Contabilísticas. O Comité de Contacto assinala além disso que já concluiu no sentido de a NIC 12 ser compatível com a legislação contabilística europeia na medida em que sejam respeitadas as seguintes condições:

- O reconhecimento de créditos fiscais diferidos ser objecto de uma avaliação prudente. Poderá surgir um conflito com as Directivas Contabilísticas quando a existência de créditos fiscais diferidos for reconhecida em situações em que se verifiquem dúvidas razoáveis quanto à eventual disponibilidade de lucros tributáveis relativamente aos quais possam ser utilizadas as diferenças temporárias dedutíveis.
- O reconhecimento de débitos fiscais diferidos ser objecto de um teste de probabilidade. Poderá surgir um conflito com as Directivas Contabilísticas quando a existência de débitos fiscais diferidos ou de provisões para o pagamento de impostos for reconhecida em relação a diferenças temporárias tributáveis, relativamente às quais não é provável o aparecimento de uma responsabilidade no futuro.
- A apresentação de débitos e créditos fiscais diferidos ser efectuada de acordo com as estruturas previstas nas Directivas Contabilísticas. A NIC 1 estabelece que as empresas evitem a utilização de uma classificação das rubricas do activo em circulantes ou não circulantes e as do passivo consoante o prazo de exigibilidade. Por conseguinte, as empresas que utilizem as Directivas Contabilísticas deverão recorrer a esta disposição, não se aplicando deste modo o ponto 70 da NIC 12 e permitindo-lhes assim a apresentação de créditos fiscais diferidos de acordo com as mencionadas directivas.

Consequentemente, o Comité de Contacto concluiu que a SIC - 21 não altera a sua apreciação anterior quanto à conformidade entre a NIC 12 e as Directivas Contabilísticas.

SIC - 22: Concentrações de empresas - ajustamento subsequente dos justos valores e dos trespasses inicialmente contabilizados

Síntese

A SIC - 22 aborda os ajustamentos efectuados a activos e passivos identificáveis e aos trespasses, destinados a reconhecer activos e passivos identificáveis que não satisfaziam anteriormente os critérios de reconhecimento, e os ajustamentos efectuados, face aos montantes inicialmente contabilizados relativamente a uma compra, de acordo com o método da aquisição, para ter em conta os reflexos de novos elementos anteriormente não conhecidos. Esses ajustamentos devem ser calculados como se os novos valores atribuídos tivessem sido utilizados desde a data de aquisição. A SIC - 22 clarifica igualmente que os ajustamentos efectuados aos montantes incluídos na demonstração de resultados, tais como a amortização do trespasses, devem ser incluídos na categoria correspondente de receitas ou despesas apresentada na demonstração de resultados.

Conclusão

O Comité de Contacto examinou a NIC 22 (revista em 1998) no contexto das Directivas Contabilísticas Europeias para considerar se, e em que medida, a NIC 22 deveria ser aplicável nas jurisdições europeias. O Comité de Contacto assinala que a SIC - 22 aborda uma questão que não é tratada especificamente pelas Directivas Contabilísticas. Consequentemente, o Comité de Contacto concluiu que a SIC - 22 não se encontra em conflito com as Directivas Contabilísticas Europeias.

SIC - 23: Activos fixos corpóreos - custos com revisões e reparações importantes

Síntese

A SIC 23 aborda a questão de saber se os custos com as revisões e reparações importantes de uma rubrica de imóveis, instalações fabris e equipamento devem ser objecto de capitalização como uma componente do activo ou contabilizados como despesas.

Esta SIC conclui que os custos com revisões e reparações importantes incorridos subsequentemente à aquisição de um activo constituem, em geral, despesas. No entanto, esses custos são objecto de capitalização quando a empresa identificou como uma componente distinta do activo um montante que representa uma revisão ou reparação importante e quando já amortizou essa componente com o objectivo de reflectir o consumo de benefícios substituídos ou restabelecidos pela revisão ou reparação subsequente importante. Os critérios de reconhecimento de um activo de acordo com a NIC 16 devem ser igualmente respeitados.

Conclusão

Os custos com revisões e reparações importantes que são objecto de capitalização de acordo com a SIC - 23 como uma componente identificada separadamente de um activo encontram-se abrangidos pela definição de um activo imobilizado, nos termos do nº 2 do artigo 15º da Quarta Directiva. No nº 1, alínea a), do artigo 35º da Quarta Directiva estabelece-se que os activos imobilizados devem ser avaliados ao preço de aquisição ou ao custo de produção. Por conseguinte, o Comité de Contacto considera ser óbvio que, nas circunstâncias descritas na SIC - 23, é adequada a inclusão dos custos com uma revisão ou reparação importante incorridos subsequentemente à aquisição de um activo nos custos desse activo.

Por conseguinte, o Comité de Contacto concluiu que a SIC - 23 não se encontra em conflito com as Directivas Contabilísticas Europeias.

SIC - 24: Resultados por acção - instrumentos financeiros e outros contratos susceptíveis de liquidação por meio de acções

Síntese

A SIC - 24 aborda o tratamento dos instrumentos que podem ser liquidados por uma empresa, tanto por meio de pagamento de activos financeiros como pela emissão de acções ordinárias da empresa que apresenta as contas a favor do detentor. O SIC concordou que todos os instrumentos que poderão ter por consequência a emissão de acções ordinárias de uma empresa a favor do detentor do instrumento financeiro ou de outro contrato, à escolha do emitente ou do detentor, constituem acções ordinárias potenciais dessa empresa. Caso uma acção ordinária potencial tenha o efeito de diluição (isto é, a sua conversão em acções ordinárias diminuiria os lucros líquidos por acção decorrente da prossecução das operações normais), então o seu efeito de diluição será incluído no cálculo dos montantes mais reduzidos dos resultados por acção.

Conclusão

As questões respeitantes ao cálculo dos resultados por acção e da diluição dos resultados por acção não se encontram abordadas nas Directivas Contabilísticas.

Por conseguinte, o Comité de Contacto concluiu que a SIC - 24 não se encontra em conflito com as Directivas Contabilísticas Europeias.

SIC - 25: Impostos sobre os lucros - alterações da situação fiscal de uma empresa ou dos seus accionistas

Síntese

Uma alteração da situação fiscal de uma empresa ou dos seus accionistas é susceptível de ter consequências para uma empresa aumentando ou diminuindo os seus débitos ou créditos fiscais. Por exemplo, tal poderá ocorrer aquando da admissão à cotação oficial dos instrumentos de capital de uma empresa ou aquando da reestruturação dos capitais próprios de uma empresa. Poderá igualmente ocorrer aquando da deslocação para um país estrangeiro de um accionista que controla a empresa. Em resultado de um tal evento, uma empresa poderá ser tributada de um modo diferente, por exemplo, podendo ganhar ou perder incentivos fiscais ou podendo sujeitar-se no futuro a uma taxa de imposto diferente. Uma alteração da situação fiscal de uma empresa ou dos seus accionistas poderá ter um efeito imediato sobre a situação actual a nível dos débitos ou créditos fiscais de uma empresa. Esta alteração poderá igualmente aumentar ou diminuir os débitos e créditos fiscais diferidos reconhecidos por uma empresa, em função do efeito que a alteração da situação fiscal tiver sobre as consequências fiscais decorrentes da recuperação ou liquidação do montante contabilístico dos activos e passivos de uma empresa.

A questão abordada pela SIC - 25 prende-se com o modo como uma empresa deve contabilizar as consequências fiscais de uma alteração da sua situação fiscal ou da dos seus accionistas. O SIC concluiu que uma alteração da situação fiscal de uma empresa ou da dos seus accionistas não suscita quaisquer aumentos ou reduções dos montantes reconhecidos directamente em capitais próprios. As consequências fiscais actuais e diferidas decorrentes de uma alteração da situação fiscal devem ser incluídas no lucro ou perda líquida do exercício, a não ser que essas consequências se relacionem com operações e eventos que resultem, no mesmo exercício ou num exercício diferente, num crédito ou encargo directo sobre o montante reconhecido de capitais próprios. As consequências fiscais que se relacionam com alterações do montante reconhecido de capitais próprios, no mesmo exercício ou num exercício diferente (não incluído no lucro ou perda líquida), devem ser creditadas ou contabilizadas directamente a capitais próprios. Um exemplo de um facto reconhecido directamente em capitais próprios consiste numa alteração do montante contabilístico dos imóveis, instalações fabris ou equipamento reavaliados de acordo com a NIC 16.

Conclusão

A SIC - 25 aborda uma questão muito específica, não abordada concretamente nas Directivas Contabilísticas. Por conseguinte, o Comité de Contacto concluiu que a SIC - 25 não se encontra em conflito com as Directivas Contabilísticas Europeias.

COMISSÃO EUROPEIA DG Mercado Interno Serviços financeiros
Informação financeira e direito das sociedades
 Bruxelas, 18 de Fevereiro de 2000 Mercado interno/6003/2000 PT